72. BERLINER STEUERGESPRÄCH

"Die Reform der Grundsteuer"

Mit seinem Urteil vom 10. April 2018 hat das Bundesverfassungsgericht die Einheitsbewertung zur Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2019 zu treffen. Derzeit ringen Bund und Länder noch unter wachsendem Zeitdruck um ein konsensfähiges Reformkonzept, da nach dem Ablauf der Neuregelungsfrist die Erhebung der Grundsteuer vollständig entfiele. Ein erhebliches Defizit in den Haushalten der Kommunen wäre die Folge.

Ein weiterer Grund zur Eile ist die bis zum 31. Dezember 2024 gesetzte Umsetzungsfrist. Mit der Umsetzung einer neuen Berechnungsmethode, ob Verkehrswert-, Flächen- oder Kostenwertmodell, ist ein erheblicher Verwaltungsaufwand verbunden. Sämtliche Grundstücke müssten neu bewertet werden, der Zeit- und Kostenaufwand hierfür ist je nach Reformmodell enorm. Fraglich ist derzeit außerdem noch, ob die diskutierten Reformmodelle in der Lage sein werden, die Gesamthöhe der Steuerbelastung auf dem jetzigen Stand zu belassen.

Über die Zukunft der Grundsteuer, die Vor- und Nachteile der diskutierten Reformmodelle und die Gründe für die Schwierigkeiten bei einer fristgerechten Konsensfindung wollen wir im Rahmen des 72. Steuergesprächs mit den Referenten, den Podiumsgästen und dem Auditorium diskutieren.

16. September 2019, 17.30 Uhr
Haus der Deutschen Wirtschaft
Breite Straße 29, 10178 Berlin

Podiumsgäste:

MinDir Volker Freund (Bayer. Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, München)
Prof. Dr. Roman Seer (Universität Bochum)
Verena Göppert (Deutscher Städtetag, Berlin)
Dr. Stefan Breinersdorfer (Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz)
Prof. Dr. Wolfram Scheffler (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg)
Andreas Schmitt (BASF SE, Ludwigshafen)

Podiumsleiterin:

Dr. Monika Wünnemann (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.)

Grundsteuerreform

2019

Volker Freund
(In nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst)

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 1

A. Grundsätzliches zur Grundsteuer 3

1. Eine kleine Theorie der Grundsteuer – Bestandsaufnahme de lege lata 3

1.1 Der Charakter der Grundsteuer 3

1.2 Ein Versuch zur Fassung des Uneindeutigen – die „gerechte“ (Grund)Steuer 3

1.2.1 Die „gerechte“ Steuer – Zwei-Stufen-Ansatz 3

1.2.2 Die Rechtfertigung der Grundsteuer 4

1.2.2.1 Zur Rechtfertigung von Steuern im Allgemeinen – die normativ gebundene Finalität 4

1.2.2.2 Zur Rechtfertigung der Grundsteuer im Besonderen 6

1.2.3 Der Maßstab für die Steuerlastverteilung bei der Grundsteuer 7

1.2.3.1 Prinzipien der Steuerlastverteilung 7

1.2.3.2 Der Maßstab für die Steuerlastverteilung bei der Grundsteuer im Besonderen 7

1.2.4 Der (opaque) Belastungsgrund der Grundsteuer als dritte Kategorie? 8

2. Bedeutung der Grundsteuer 10

B. In aller Kürze: Grundsteuer nach geltendem Recht..... 11

1. Steuerobjekt..... 11

2. Steuersubjekt..... 11

3. Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer..... 11

3.1 Allgemeines..... 11

3.2 Hauptfeststellung als zeitlicher Ankerpunkt der Einheitsbewertung.... 12

3.3 Einheitswert von Grundstücken..... 12

3.3.1 Das Grundstück als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens..... 12

3.3.2 Unbebaute Grundstücke..... 13

3.3.3 Bebaute Grundstücke..... 13

3.3.3.1 Ertragswertverfahren..... 14

Anwendungsbereich..... 14
„Fahrplan“ zur Ermittlung des Ertragswerts..... 14

3.3.3.2 Sachwertverfahren..... 15

Anwendungsbereich..... 15
„Fahrplan“ zur Ermittlung des Sachwerts..... 16
Bodenwert..... 16
Gebäudewert..... 16
Außenanlagen..... 17
Wertzahl..... 17

3.4 Einheitswert von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft..... 18

3.4.1 Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens..... 18

3.4.2 Grundbestandteile eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft..... 19

Wirtschaftsteil..... 19
Wohnungsteil..... 19

3.4.3 Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft..... 19

3.5 Notabene: Die neuen Länder..... 20

4. Steuermessbetrag..... 20

5. Hebesatzrecht der Gemeinden..... 22

6. Und nochmals: Die neuen Länder..... 22

7. Das grundsteuerliche Besteuerungsverfahren im Überblick..... 23

Epilog Die Grundsteuer C („Baulandsteuer“)…….. 24

C. Das Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018 – Kernaussagen..... 25

1. Die rote Karte..... 25

2. Verfassungsgerichtliche Prüfung..... 26

2.1 Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit..... 27

2.2 Prüfung der materiellen Verfassungsmäßigkeit..... 26

2.2.1 Prüfungsmaßstab..... 27

2.2.1.1 Der Grundsatz der Lastengleichheit..... 27

2.2.1.2 Der gesetzgeberische Spielraum und seine Grenzen..... 27

2.2.1.3 Die Vielheit von Maßstäben für die Bemessungsgrundlage – Möglichkeit und Notwendigkeit..... 27

2.2.1.4 Der (ungeklärte) Belastungsgrund und das (geklärte) Belastungsziel... 28

2.2.1.5 Die Schlussfolgerung..... 28

2.2.2 Ergebnis der Prüfung..... 29

2.2.3 Fazit..... 29

3. Handlungsauftrag an den Gesetzgeber..... 29

3.1 Bloße Reparatur vs. völlige Neugestaltung der Bewertungsregeln..... 29

3.2 Fortgeltungsanordnung … 30

3.3 … mit Verfallsdatum..... 30

D. Der Handlungsspielraum für den Reformgesetzgeber..... 31

1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes..... 31

2. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Reformmodellentscheidung..... 31

2.1 Kein Votum des Bundesverfassungsgerichts für ein bestimmtes Reformmodell..... 31

2.2 Keine Vorwegfestlegungen aus der finanzverfassungsrechtlichen Anerkennung der Grundsteuer..... 31

2.3 Maßgaben aus materiellem Verfassungsrecht..... 32

2.3.1 Das Äquivalenzprinzip in der verfassungsrechtlichen Kritik..... 32

2.3.2 Die Entmythologisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab für die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer..... 33

2.3.3 Verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines wertunabhängigen Reformmodells..... 34

2.3.3.1 Die gesteigerte Darlegungslast des Andersgedachten..... 34

2.3.3.2 Theorie des Systemwechsels..... 34

Der Ausgangspunkt..... 34
Die einzelnen Elemente..... 35
1. Gebot des konsequenten Systemwechsels..... 35
2. Fortschreibung des Belastungsgrundes der Grundsteuer..... 36
3. Die Anforderungen an die Maßstäblichkeit..... 37
4. Der Blick in eine „Nische“ des geltenden Grundsteuergesetzes..... 39

E. Stand der Reformgesetzgebung..... 41

1. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG)..... 41

1.1 Die innere Logik des Reformmodells..... 41

1.2 „Darf der Bundesgesetzgeber überhaupt?“..... 42

1.3 Die neue Bemessungsgrundlage..... 43

1.3.1 Allgemeines..... 43

1.3.2 Grundsteuerwert von Grundstücken..... 43

1.3.2.1 Unbebaute Grundstücke..... 43

1.3.2.2 Bebaute Grundstücke..... 44

Allgemeines..... 44

Ertragswertverfahren – Vergleich geltendes Recht/ Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz..... 45

Sachwertverfahren – Vergleich geltendes Recht/ Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz..... 49

1.3.3 Grundsteuerwert von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft..... 50

1.4 Steuermesszahlen..... 51

1.4.1 Steuermesszahl für Grundstücke..... 51

1.4.2 Steuermesszahl für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft..... 51

1.4.3 Grundsteuervergünstigung..... 51

2. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung..... 51

3. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125 b)..... 52

3.1 Ergänzung Art. 105 Abs. 2 GG..... 52

3.2 Ergänzung Art. 72 Abs. 3 Satz GG..... 52

3.3 Ergänzung Art. 125b GG..... 52

Anhang 1 Rechtliche Grundlagen..... 53

Anhang 2 Beispiel zur Berechnung der Grundsteuer –
Das Einfamilienhaus im Münchner Osten (Trudering)..... 55

Anhang 3 Entwicklung des Grundsteueraufkommens und der durch-
schnittlichen Hebesätze..... 61

Anhang 4 Literatur..... 62

Vorwort

Und es kam so, wie es kommen musste: Am 10. April 2018 senkte das Bundesverfassungsgericht seinen Daumen über zentrale Normen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen. Jedenfalls seit dem Jahr 2002 seien diese mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar, so die Hüter der Verfassung. Anlass für die Entscheidung waren drei Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2014 sowie zwei Verfassungsbeschwerden.

Die Einheitswerte für Grundbesitz bilden die Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer. Sie werden nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes in den „alten" Bundesländern noch heute auf der Grundlage der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1964 ermittelt, mit dem Ziel, dem Verkehrswert der Grundstücke zu diesem Zeitpunkt zumindest nahezukommen.

Die über mehr als 50 Jahre unterbliebene Aktualisierung der Verkehrswerte führt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zu flächendeckenden, zahlreichen und erheblichen Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens und damit zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer. Das Gericht begründet in reichhaltiger Anschaulichkeit, warum es hierfür weder eine Rechtfertigung unter dem Aspekt der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung gebe.

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber ein kunstvolles Verfallsdatum für die geltende Einheitsbewertung – verbunden mit einem entsprechenden Handlungsauftrag – ins Stammbuch geschrieben:

- Der Gesetzgeber ist zum einen verpflichtet, die verfassungswidrige Rechtslage spätestens bis zum 31. Dezember 2019 durch eine Neuregelung zu beseitigen. Die beanstandeten Regelungen gelten zunächst bis zum Ergehen einer Neuregelung, längstens jedoch nur bis zum 31. Dezember 2019 fort.

- Die Anwendung der als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellten Bestimmungen der Einheitsbewertung ist schließlich – sobald der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen hat – für weitere fünf Jahre nach Verkündung der Neuregelung anzuordnen, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024. Hintergrund: Die Steuerverwaltung soll auch zeitlich in der Lage sein, die Voraussetzungen für den Vollzug des neuen Rechts zu schaffen.

Werden diese Fristen überschritten, sind die Folgen dramatisch: Für Kalenderjahre nach Ende der Fortgeltungszeiträume dürfen selbst auf bestandskräftige Bescheide, die auf den verfassungswidrigen Normen beruhen, keine Belastungen mehr gestützt werden. Dies gilt sowohl für die Frist zur Neuregelung als auch für die folgende Umsetzungsfrist.

Damit ist das Fallbeil für die Grundsteuer deutlich sichtbar aufgestellt. Dass ein Ende der Grundsteuer als Worst Case nicht eintreten darf … das ist mit Ausnahme der AfD Konsens aller politischen Akteure. Kein Konsens herrscht allerdings darüber, in welche Richtung eine neue Grundsteuer gehen soll.

Im politischen Raum wurden in den vergangenen Jahren im Grunde nur noch **zwei** Grundkonzeptionen ernsthaft diskutiert: Eine wert**ab**hängige und eine wert**un**abhängige, wobei beiden wiederum gemeinsam ist, dass sowohl Grund und Boden als auch Gebäude in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden sollen (verbundene Grundsteuer).

Nach Auffassung der Bundesregierung und einer deutlichen Ländermehrheit soll ein wert**ab**hängiger Reformpfad beschritten werden. Jene hat nach einem gleichermaßen langen wie intensiven Erörterungsprozess am 21. Juni 2019 einen Regierungsbeschluss über drei Gesetzentwürfe gefasst. Die Bundestagsfraktionen von CDU/CSU und SPD folgten am 25. Juni 2019 mit inhaltsgleichen Gesetzentwürfen.[1] Damit war der Reformprozess auch offiziell im parlamentarischen Raum angelangt. Ungeachtet dessen wird nach wie vor auch ein wert**un**abhängiges Reformmodell politisch verhandelt., das sich nur an Grundstücks- und Gebäudefläche, also physikalischen Größen, orientiert.[2]

Das vorliegende Arbeitsunterlage hat zusammengetragen, was sonst an vielen Stellen verstreut zu finden ist. Sie geht sowohl steuerwissenschaftlichen Grundlagenfragen nach und hinterfragt das Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018 als Ursache des aktuellen Reformimperativs, bietet aber auch einen konkreten Überblick über geltendes und geplantes Grundsteuerrecht. Und nicht nur Nebenzweck ist zu zeigen, dass es auch unter scharfer Beobachtung durch die Verfassung möglich ist, neue Reformpfade zu beschreiten – wenn diese der demokratisch legitimierte Gesetzgeber denn ausloten möchte. Diejenigen, die ihm entgegenrufen: „Das geht doch nicht!“, antwortet diese Studie: „Doch das geht!“

---

[1] *Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG)* – Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR-Drs 354/19 v. 9.8.2019 = Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 19/11085 v. 25.6.2019, fortan: GrStRefGE; *Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung* – Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR-Drs 353/19 v. 9.8.2019 = Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 19/11086 v. 25.6.2019; *Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes* (Artikel 72, 105 und 125 b) – Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR-Drs 327/19 v. 19.7.2019 = Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 11/11084 v. 25.6.2019; detaillierter Überblick bei *Eisele* NWB 2019, 2034, 2127 und 2204.

[2] CSU und FREIE WÄHLER haben haben nach der Landtagswahl 2018 in Bayern in ihrem Koalitionsvertrag vom 5. November 2018 u. a. Folgendes vereinbart: „Auf Bundesebene setzen wir uns für eine aufkommensneutrale Reform der Grundsteuer ein. Wir wollen ein wertunabhängiges Einfach-Grundsteuermodell.“ („Für ein bürgernahes Bayern – menschlich, nachhaltig, modern“, 4, http://q.bayern.de/koalitionsvertrag-csu und http://q.bayern.de/koalitionsvertrag-freiewaehler; beides letzter Abruf am 5.9.2019).

A. Grundsätzliches zur Grundsteuer

1. Eine kleine Theorie der Grundsteuer – Bestandsaufnahme de lege lata

1.1 Der Charakter der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine **Steuer auf das Vermögen**. Das hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Vermögensteuerbeschluss aus dem Jahr 1995 klargestellt.[3] Sie ist näherhin eine **Steuer auf den Grundbesitz** im Sinne einer **Sollertragsteuer**.[4]

Der **Sollertragsgedanke** begründet sich in der dem Grundbesitz innewohnenden **Möglichkeit einer ertragbringenden Nutzung**.[5] Er verbietet den steuerlichen Zugriff auf die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, beschränkt diesen Zugriff vielmehr auf dessen mögliche/üblicherweise zu erwartenden Erträge.[6]

1.2 Ein Versuch zur Fassung des Uneindeutigen – die „gerechte" (Grund)Steuer

1.2.1 Die „gerechte" Steuer – Zwei-Stufen-Ansatz

Rechtfertigung von Steuern, **Leistungsfähigkeits-** und **Äquivalenzprinzip**, **Belastungsgrund** und **Belastungsziel** … Begriffe, die nicht nur zum fachlichen Diskurs auffordern, sondern auch zur Meinungsstärke einladen. Wir befinden uns sozusagen im Vorfeld der Mühen der Ebene. Allein: Es ist keine überflüssige Anstrengung, sich über den Inhalt dieser Topoi auszutauschen – schon deshalb nicht, weil man ansonsten nicht einmal versteht, warum man aneinander vorbeiredet. Ersteres zu erreichen, wäre schon etwas, denn Einigkeit darüber zu erzielen, ist ausgeschlossen.

Der **Begriff der Gerechtigkeit** ist ein scharfes Schwert. Er scheidet diejenigen, die das gemeinsame Verständnis teilen, von denen, die das nicht tun. Man muss dabei für den Bereich der Steuerrechts- und Finanzwissenschaft das Rad gar nicht neu erfinden. Denn Generationen von Fachgelehrten haben darüber schon viel mehr nachgedacht, als es uns heute noch präsent ist. Insofern können wir auf eine reiche Debattenhistorie zurückgreifen. Wir stellen fest, dass die Fragen nach

- der **Rechtfertigung von Steuern** und
- der **Steuerlastverteilung**

---

[3] BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Rz. 43).

[4] BVerfG (Fn. 1), Rz. 50, 52 und 57 f. für die Vermögensteuer – mit vehementem Gegenplädoyer *Böckenförde*, Rz. 82 ff.; *G. Kirchhof* DStR 2018, 2661 (2662) m. w. N. zum Meinungsstand; GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 84/BR-Drs 354/19, 86 f.

[5] *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 1; GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 84/BR-Drs 354/19, 86.

[6] BVerfG (Fn. 1), Rz. 48, 50 und 57 f.; *G. Kirchhof* DStR 2018, 2661 (2662 f.).

zwar unter demselben Dach der **Frage nach der „gerechten" Besteuerung** einer Beantwortung harren, aber durchaus zwei verschiedene Ebenen betreffen. Diese Dichotomie hat schon *Caspar Klock* in der ersten Hälfte des 17. Jahrhunderts erkannt.[7]

Ergebnis

Der **Frage nach der „gerechten" Besteuerung** soll im Weiteren in einem **Zwei-Stufen-Ansatz** nachgegangen werden:

1. Zum einen geht es darum, **ob** die Steuererhebung als solche in „Ordnung geht" (s. sogleich unter 1.2.2) und
2. zum anderen darum, ob dies auch auch der Fall ist, **wie** sie vorgenommen wird (s. unten 1.2.3).

1.2.2 Die Rechtfertigung der Grundsteuer

1.2.2.1 Zur Rechtfertigung von Steuern im Allgemeinen – die normativ gebundene Finalität

„Die Frage, *ob* die Auferlegung von Steuern überhaupt gerechtfertigt ist, wird im Steuerstaat ohne Weiteres bejaht."[8] Dieser lakonischen Feststellung von *Hey* kann nur zugestimmt werden. *K. Vogel* hat an diese „vergessene Vorfrage" vor geraumer Zeit erinnert.[9] In der Gegenwart ist sie zu einer Fußnote des Steuerrechts geschrumpft.[10] Die **Steuerrechtfertigung** fragt nach dem **Geltungsgrund der Steuer**, nach einer **allgemeinen** Begründung der Steuerbelastung.[11]

Die **Rechtfertigung von Steuern im Verfassungsstaat der Gegenwart** ist nach einem Wandel der Anschauungen über die Jahrhunderte von jeder „Metaphysik" befreit: Nachdem jener die Grundlagen seiner Finanzierung nicht wie in alter Zeit durch Kriegszüge, Domänenwirtschaft oder Regalieneinkünfte bzw. heutzutage nicht durch Staatsunternehmen sicherstellen kann und auch nicht will, ist er darauf verwiesen, als „Steuerstaat"[12] am wirt-

---

7 Tractatus Nomico Politicus De Contributionibus in Romano – Germanico – Imperio Et Aliis Regnis Ut Primum Usitatis 1634, zit. nach *Pohmer/Jurke* Finanzarchiv 1984, 445 (446 f., Fußn. 5 und 7); zu *Caspar Klock* (1583–1653) als „Pionier der Finanzwissenschaft und als wichtigste(m) Begründer der deutschen Steuerlehre" *Sahm*, Theorie und Ideengeschichte der Steuergerechtigkeit, 2018, 41, und *Schefold*, faz.net 2014-01-25, https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftswissen/die-weltverbesserer/ kaspar-klock-der-vater-der-guten-staatsfinanzen-12769341.html (letzter Abruf 30.8.2019).

8 *Hey* (Fn. 5), § 3 Rz. 94; *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2017, 25.

9 *K. Vogel* Der Staat 1986, 481.

10 Grunow (Fn. 8), 15.

11 *Grunow* (Fn. 8), 16; *K. Vogel* Der Staat 1986, 481.

12 *P. Kirchhof* StuW 2017, 3; zur Genese des Begriffs instruktiv *K. Vogel* Der Staat 1986, 481 (499); zur Vertiefung *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, der die Geschichte der öffentlichen Finanzen vom 18. Jahrhundert bis zur Gegenwart beschreibt.

schaftlichen Erfolg seiner Bürgerinnen und Bürger teilzuhaben. Insoweit der **Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995**[13], aus dem wir zweierlei extrapolieren können:

- Die **Rechtfertigung von Steuern** besteht ganz wesentlich in der **Erzielung staatlicher Einnahmen**, also in ihrem **Fiskalzweck**.[14]
- Diese Finalität ist jedoch nicht blind, sondern **zweifach** eingehegt. Die Steuer
  - muss aus einer Quelle der **Leistungsfähigkeit** schöpfen (steuerlicher Zugriff nur auf vorhandene oder zumindest potenzielle Wirtschaftskraft),
  - darf aber diese Quelle **nicht er**schöpfen.

Andernfalls wären sowohl die Kopfsteuer auf das mittel- und vermögenslose Kind als auch der konfiskatorische Zugriff auf Steuersubstrat des erfolgreichen Unternehmers oder des vermögend gewordenen Privatiers gerechtfertigt.[15] Dass dies vor der Verfassung keinen Bestand haben könnte, leitet sich nicht aus dem **gleichheits**rechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern aus den **Freiheits**rechten ab.[16] Die Steuerlastverteilung setzt erst ein, wenn vorher die Hürde der Freiheitsrechte genommen wurde. Denn der allgemeine Gleichheitssatz schützt nicht vor dem Steuerzugriff als solchem, sondern nur vor einer ungleichen Steuerlastverteilung im Verhältnis zu anderen Bürgern.[17]

Ergebnis

Der Fiskalzweck ist im Lichte der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nur eine **notwendige** aber **keine hinreichende** Bedingung für die Rechtfertigung einer Steuer. Die **Finalität** ist durch die Verfassung **freiheitsrechtlich** gebunden.

---

[13] BVerfG (Fn. 3), Rz. 42; ebenso *P. Kirchhof* StuW 2017, 3 (5) und *Kube* DStJG 37 (2014), S. 370 f.

[14] *Hey* (Fn. 5), § 3 Rz. 19 ff. (dort auch zu anderen Steuerzwecken wie Lenkung und Umverteilung); bereits *Rau*, Lehrbuch der politischen Ökonomie, Bd. 3: Grundsätze der Finanzwissenschaft, Erste Abtheilung, 3. Aufl. 1855, S. 343 f., zit. nach *Sahm* (Fn. 7), 79: „Wo daher Steuern als Ergänzung der übrigen Staatseinkünfte zur Befriedigung der Staatsbedürfnisse notwendig sind … da darf man sie auch als **gerechtfertigt** (Herv. d. Verf.) ansehen."

[15] Vgl. *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2663); *P. Kirchhof* StuW 2017, 3 (4).

[16] BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60 (Rz. 99), verweist auf Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. dem Sozialstaatsgebot des Art. 20 Abs. 1 GG; BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153 (Rz. 64), spricht vom „geschütze(n) Freiheitsrecht", in das Steuergesetze eingreifen und leitet dieses aus der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG samt ihren besonderen Ausprägungen, die sie in den Artt. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG gefunden hat, ab; ebenso BVerfG (Fn. 3), Rz. 49; *P. Kirchhof*: „Die Steuer rechtfertigt sich nicht, weil sie staatliche Erträge erzielt, sondern weil sie **freiheits**konform (Herv. d. Verf.) den Staat am individualnützigen Erfolg privaten Wirtschaftens teilhaben lässt." (Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, § 3 Rz. 5 a. E.); ders. StuW 2017, 3 (5).

[17] Eingehend *Grunow* (Fn. 8), 223–226, mit umfangreichen Nachweisen zum Diskussionsstand.

1.2.2.2 Zur Rechtfertigung der Grundsteuer im Besonderen

Die Rechtfertigung der Grundsteuer hat die Bundesregierung in einer Antwort auf eine Kleine Anfrage aus den Reihen des Bundestags wie folgt dargestellt:

> *Die Grundsteuer stellt eine zentrale Einkommensquelle der Gemeinden dar. Sie knüpft dabei als **Real- bzw. Objektsteuer** bewusst an die wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes als Steuergegenstand an. Dabei werden grundsätzlich die persönlichen Verhältnisse und die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nicht berücksichtigt …*
>
> *Die Grundsteuer dient zur **Finanzierung von lokalen öffentlichen Gütern**, wie Verkehrsinfrastruktur (u. a. Gemeindestraßen) oder kulturellen Angeboten, die Gemeinden bereitstellen. Von deren **Nutzen** kann niemand ohne weiteres ausgeschlossen werden, und sie nützen zumeist denjenigen, die am Ort ansässig sind. Das Hebesatzrecht gibt den Gemeinden ein Instrument an die Hand, mit dem sie die **Kosten** dem ansässigen Bürger direkt anlasten können.*[18] (alle Herv. d. Verf.)

Die **Rechtfertigung** der Grundsteuer besteht danach also darin, einen wichtigen **Beitrag zur Deckung des kommunalen Finanzbedarfs** zu leisten, anders gewendet in ihrem **Fiskalzweck**.[19] Dies ist richtig, gleichwohl – wie wir soeben unter 1.2.2.1 gesehen haben – nicht ausreichend.

Die Rechtfertigung gelingt vielmehr erst vollständig, wenn sie ein Leistungsfähigkeits**element** für sich in Anspruch nehmen kann. Letzteres ist bei Vermögens**erwerb** und Vermögens**verwendung** offenkundig, beim steuerlichen Zugriff auf den Vermögens**bestand** allerdings prekär. Hier bleibt z. B. in Bezug auf den Eigentümer, der sein Grundstück selbst bewohnt, nur die Bezugnahme auf die **Möglichkeit** einer abstrakt ertragbringenden Nutzung des Grundbesitzes als Quelle finanzieller Leistungsfähigkeit im Sinne des Sollertragsgedankens. Denn konkret ist dem Hausbesitzer diese Option denklogisch verschlossen, solange seine Eigennutzung andauert. Der Sollertrag hat sich bei ihm zum „Ist-Kein-Ertrag“ ausbuchstabiert. Der steuerliche Zugriff auf (nur) potenziellen Ertrag verdünnt den Leistungsfähigkeitsbezug zu homöopathischen Globuli.[20]

---

[18] Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage des Abg. Keuter und der Fraktion der AfD (BT-Drs. 19/2012) vom 25.5.2018 (BT-Drs. 19/2335, 2).

[19] *Fuest/Immel/Meier/Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 8, bringen dies auf den Punkt.

[20] Vgl. *P. Kirchhof* (Fn. 16), § 2 Rz. 35.

1.2.3 Der Maßstab für die Steuerlastverteilung bei der Grundsteuer

1.2.3.1 Prinzipien der Steuerlastverteilung

Wiederum hat *Hey* recht, wenn Sie unmittelbar an ihre unter 1.2.2.1 eingangs referierte Diagnose anschließt: „Gerungen wird um die Fragen, des **‚wie'** der Besteuerung in einem Vielsteuersystem, um die Fragen … der gerechten Ausgestaltung von Bemessungsgrundlagen …"[21] Wie eine Steuer gerechterweise bemessen sein sollte, beantwortet die Steuerrechtfertigungslehre nicht.[22]

Dies obliegt vielmehr den Maßstabskategorien des **Leistungsfähigkeits-** und des **Äquivalenzprinzips**, die allerdings zumeist als Rechtfertigungsangebote für Steuern ins Feld geführt werden. Diesem Verständnis wird hier nicht gefolgt, sondern der oben unter 1.2.1 skizzierte **Zwei-Stufen-Ansatz** vertreten: Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip sind **Maßstäbe für steuerliche Belastungsentscheidungen**.[23]

1.2.3.2 Der Maßstab für die Steuerlastverteilung bei der Grundsteuer im Besonderen

Bei der **Grundsteuer** wird überwiegend das **Äquivalenzprinzip** als einschlägig erachtet.[24] Sie dient der Finanzierung von kommunalen Leistungen/Einrichtungen, die **nicht** auf der Grundlage einer **individuellen** Äquivalenz, sondern vielmehr im Sinne einer **Gruppen**äquivalenz Gemeindebürgern zugeordnet werden. Die oben unter 1.2.2.2 zitierte Stellungnahme der Bundesregierung bestätigt das **Äquivalenzprinzip**, ohne es beim Namen zu nennen, indem jene **Nutzen** (der Bürger und Bürgerinnen) und **Kosten** (der Kommune) als die beiden möglichen Referenzkategorien des der Grundsteuer innewohnenden Steuerlastverteilungsmaßstabs beschreibt.

Das **Bundesverfassungsgericht** hat das **Äquivalenzprinzip** bislang nur für die **Gewerbesteuer** anerkannt:[25] „Als allgemeiner Ausgangspunkt für die innere **Rechtfertigung** der Gewerbesteuer hat der Gedanke, dass die Gewerbesteuereinnahmen pauschalen Ausgleich für die besonderen **Infrastrukturlasten** bieten, die durch die Ansiedlung von Gewerbebetrieben verursacht werden, nach wie vor Bestand …(alle Herv. d. Verf.)"[26] Daraus lassen sich folgende Erkenntnisse ableiten:

---

[21] Hey (Fn. 5). § 3 Rz. 94.

[22] *K. Vogel* Der Staat 1986, 481 (517).

[23] Grundlegend zur Abgrenzung von **Steuerrechtfertigungsdogmatik** und **Steuerlastverteilungsmaßstäben** *K. Vogel* Der Staat 1986, 481; in diesem Sinne ebenfalls *Ehrlicher* Finanzarchiv 1968, 49 (65), *Haller* Finanzarchiv 1961, 248, *Pohmer/Jurke* Finanzarchiv 1984, 445 (458, 471, 481, 483) und *Sahm* (Fn. 7), 126 und 149 (dieser bei der Darstellung von Steuergerechtigkeitsideen und –prinzipien ab Mitte des 19. Jahrhunderts); Art. 134 WRV („Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe des Gesetzes bei.") als „ausdrückliche normative Stellungnahme der Verfassung zum **Steuerlastverteilungsproblem**" (Herv. d. Verf.) einordnend *Bodenheim* Der Staat 1978, 481 (482); *K. Schmidt* Finanzarchiv 1967, 385, der „von der Leistungsfähigkeit als leitendem **Verteilungsprinzip** (Herv. d. Verf.) der fiskalisch motivierten Besteuerung" spricht.

[24] Zum Meinungsstand s. *Seer* (Fn. 5), § 16 Rz. 2.

[25] BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (Rz. 99 ff.); bestätigend BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (Rn. 92); *Magnani*, Die primäre Steuerverteilung unter den Ländern, 2016, 256 m. w. N. zur verfassungsgerichtlichen Rspr.

[26] BVerfG (Fn. 25, 1 BvL 2/04), Rz. 101.

1. Das Bundesverfassungsgericht versteht das Äquivalenzprinzip jedenfalls **nicht** als Steuerlastverteilungsmaßstab, aus dem sich konkrete Schlussfolgerungen für die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ableiten lassen. Dasselbe wird für die Grundsteuer anzunehmen sein.[27]

2. Bei richtigem Verständnis des Äquivalenzprinzips, das auch im Gesetz Niederschlag gefunden hat, kann dies auch gar nicht anders sein. In der dreistufigen **Abgabennomenklatur Gebühr – Beitrag – Steuer**[28] erfährt es jeweils seine sachlogisch angemessene Anwendung und auch Einschränkung. Dies deshalb:

   Während bei **Gebühren** (**tatsächliche** Nutzung der Leistung einer öffentlichen Einrichtung)[29] und **Beiträgen** (**Möglichkeit** der Nutzung der Leistung einer öffentlichen Einrichtung)[30] grundsätzlich eine Gleichwertigkeit zwischen Geld- und Gegenleistung anzustreben ist, ist dies bei **Steuern** gerade nicht der Fall. Denn „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; …“ (§ 3 Abs. 1 AO).

3. Das Äquivalenzprinzip leistet gleichwohl einen Maßstab für eine steuerliche Belastungsentscheidung, indem es zunächst zur sachgerechten örtlichen Umgrenzung der von der Steuer zu erfassenden Subjekte führt. Dies sollen nämlich alle diejenigen sein, die lokale öffentliche Güter auf der unmittelbarsten Ebene staatlicher Organisation, nämlich der Kommunen, in Anspruch nehmen (können). Bei der Grundsteuer wird der Bezug zu diesen lokalen öffentlichen Gütern, deren Nutzen/Kosten nicht individuell zugeordnet werden können, durch das Innehaben von Grundbesitz vermittelt.[31]

4. Das Äquivalenzprinzip verhindert sodann als steuerliches Belastungsprinzip, dass das bloße Halten von Grundbesitz zum Anlass einer der Höhe nach beliebigen Steuer genommen wird. Dies wäre in der Tat schiere Willkür. Der Anknüpfungspunkt muss vielmehr in einem dem Grundbesitz inhärenten Wesensmerkmal selbst liegen. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings nicht die Vorgabe gemacht, dass es gerade dessen Wert sein muss. Damit darf sich der Blick jedenfalls dem Grunde nach auch auf die flächenmäßige Auffaltung richten, die sich im Boden und/oder etwaig darauf stehenden Gebäuden mit ihrer Geschossschichtung abbildet. Das wird noch weiter unten zu vertiefen sein (s. unter D.2).

---

[27] *Hey*, Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze (Gutachten erstattet im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland), 2017, 27 f. m. w. N.

[28] *Witte/Tebbe*, Von der Gewerbesteuer zur kommunalen Wirtschaftssteuer – Ein Reformkonzept der Bertelsmann-Stiftung, o. J., 27 sprechen vom **Primat der Äquivalenzfinanzierung bei der Kommunalfinanzierung**, die zu einer Rangfolge der Finanzierungsoptionen führe: Zunächst Gebühren (Identifikation des einzelnen Nutzers), dann Beiträge (Heranziehung einer kleineren Zahl von Nutzern) und erst dann Steuern (Prinzip der Gruppenäquivalenz).

[29] Vgl. *Seer* (Fn. 5), § 2 Rz. 20 ff.

[30] Vgl. *Seer* (Fn. 5), § 2 Rz. 23 f.

[31] Vgl. *Schulemann*, Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen (Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler Heft 109), 2011, 13, allerdings auch zum Äquivalenzprinzip kritisch.

5. Bedeutsam ist, dass das Bundesverfassungsgericht das **Äquivalenzprinzip** von der **Aufwandsseite des Steuergläubigers** her versteht und damit von einer **kostenmäßigen Gruppenäquivalenz**[32] ausgeht. Damit bleibt es nach diesem Verständnis sicherlich möglich, ist es aber auch nicht geboten, den Blick auf die Kehrseite der Medaille (nämlich den Nutzen für die Steuerpflichtigen) zu richten, um das Äquivalenzprinzip tragfähig zu machen. Die Möglichkeit einer Alternativenbildung hat Bedeutung für die spätere Modelldiskussion und den Umfang der verfassungsrechtlichen Handlungsspielräume (s. unten D.2).

1.2.4 Der (opaque) Belastungsgrund der Grundsteuer als dritte Kategorie?

Bei der Analyse des Bundesverfassungsgerichtsurteils vom 10.4.2018 werden wir feststellen, dass die Frage nach dem Belastungsgrund der Grundsteuer (leider) nicht beantwortet wird (s. C.2.2.1.4). Dort stellen wir fest: „Wir kennen ihn nicht."[33] Damit können wir uns – im Gegensatz zum Ersten Senat – nicht zufrieden geben … und suchen auf eigene Faust.

Die Bedeutungszuschreibungen, wie dieser Begriff in das Prüfgerüst einer gerechten Steuer zu integrieren ist, gehen hier nicht weniger auseinander als bei den soeben diskutierten Begriffen der Rechtfertigung von Steuern und der Maßstäbe für die Steuerlastverteilung.[34] *P. Kirchhof* hat das Defizit an begrifflicher Klarheit gespürt, dieses in **§ 3 des Entwurfs seines Bundessteuergesetzbuchs** aufgegriffen und einen Lösungsvorschlag unterbreitet. Die Norm ist mit „Belastungsgrund der Steuern" überschrieben und klärt diesen für die Einkommensteuer (mit Kommunalzuschlag), die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für die Umsatz- und Verbrauchsteuern.[35] *P. Kirchhof* begreift den **Belastungsgrund** als **Rechtfertigungsgrund** und **Leitmotiv** für die Erhebung einer Steuer. Daraus ergibt sich Folgendes:

Der Belastungsgrund einer Steuer liegt in ihrem Beitrag zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs, wobei sich dieser Beitrag auf eine **Teil**habe an der Wirtschaftskraft des Steuerpflichtigen in ihren verschiedenen Ausprägungen beschränken muss. Wirtschaftskraft kann nur aus dem jeweiligen **Objekt des steuerlichen Zugriffs** entstehen.[36] Voraussetzung hierfür ist, dass dieses **Steuergut** (Einkommen, Vermögenszuwachs durch unentgeltlichen

---

[32] Vgl. hierzu *Magnani* (Fn. 25), 251 f.

[33] Zitiert nach Einlasszeremonie des Trauerzuges an der Pforte der Kapuzinergruft, der Begräbnisstätte der Habsburger in Wien (vgl. Wikipedia „Kaisergruft", https://de.wikipedia.org/wiki/Kaisergruft#Einlasszeremonie, letzter Abruf 30.8.2019, auch zum Streitstand ob das Ritual tatsächlich Tradition ist).

[34] Überblick zum Meinungsstand *Gialouris*, Die rechtlichen Grundlagen der Steuern auf das Einkommen von Handelsgesellschaften in Deutschland und Griechenland, 2009, 23 ff.; vgl. *G. Kirchhof* DStR 2018, 2661 (2664), der die begriffliche „Wahlfeststellung" trefflich so zusammenfasst: „Wird die Grundsteuer **gerechtfertigt**, wird ihr **Belastungsgrund** regelmäßig im **Äquivalenzprinzip** gefunden, das die Leistungen der Gemeinden mit den Grundsteuerlasten verbindet (Herv. d. Verf.) " Hier präsentieren sich die Kategorien Rechtfertigung, Steuerlastverteilungsmaßstab und Belastungsgrund als Trinität der Gerechtigkeit.

[35] *P. Kirchhof* (Fn. 16), 144, sowie sein Verständnis des steuerlichen Belastungsgrundes konzis entfaltend StuW 2017, 3 (5 f.).

[36] *P. Kirchhof* spricht davon, dass der steuerliche Zugriff „bereichsspezifisch" auf die finanzielle Leistungsfähigkeit erfolgt [StuW 2017, 3 (6)].

Erwerb, Verbrauch) **als Quelle finanzieller Leistungsfähigkeit** des Steuerbürgers taugt. Die **Testfrage** ist: Warum ist/soll jemand leistungsfähig (sein)?[37]

Ergebnis

Vor diesem Hintergrund läßt sich auch der **Belastungsgrund der Grundsteuer** (nach geltendem Recht!) bestimmen. Dieser besteht

1. in einem **Beitrag zur Deckung des kommunalen Finanzbedarfs** und
2. im **Innehaben von Grundbesitz** (vgl. § 2 GrStG), der (zumindest) die Möglichkeit seiner ertragbringenden Nutzung als Quelle finanzieller Leistungsfähigkeit im Sinne des Sollertragsgedankens beinhaltet.

Dieses Ergebnis deckt sich mit demjenigen, das zur Rechtfertigung der Grundsteuer gefunden worden ist … und ist mit demselben Fragezeichen zu versehen, das schon in jenem Kontext angebracht wurde (s. oben 1.2.2.2 a. E.).[38]

2. Bedeutung der Grundsteuer

Das **Grundsteueraufkommen** betrug im Jahr 2018 bundesweit fast **14 Milliarden Euro**.[39] Während aus den Reihen der Wissenschaft immer wieder aus verschiedenen Gründen für die Abschaffung der Grundsteuer plädiert wird[40], wird diese Option im politischen Raum – mit Ausnahme der AfD[41] – nicht ernsthaft in Erwägung gezogen. Im Gegenteil: Nicht nur die kommunale Ebene, sondern auch Bund und Länder sind einhellig der Meinung, dass die Grundsteuer erhalten bleiben muss. So wird im **Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD** für die (aktuelle) **19. Legislaturperiode**[42] bekräftigt:

> ***Wir stellen die Grundsteuer auf eine feste Basis*** (Herv. i. Orig.)***:*** *Sicherung als wichtige Einnahmequelle der Kommunen*. (Zeilen 582 f.)
>
> *Die kommunalen Steuerquellen werden wir sichern. Die Grundsteuer ist eine unverzichtbare Einnahmequelle der Kommunen. Diese wird unter Beachtung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, der Sicherung des derzeitigen Aufkommens sowie unter Beibehaltung des kommunalen Hebesatzrechtes neu geregelt.* (Zeilen 5493–5496)

---

37 *P. Kirchhof* (Fn. 16), § 3 Rz. 2 und 7; zum Steuergut als Gegenstand der Steueranknüpfung und Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit *Hey* (Fn. 3), § 3 Rz. 52 ff.

38 Die Skepsis bestätigend *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2663): „Der Belastungsgrund der Grundsteuer fragt … nach der schwer bestimmbaren vermögensvermittelten steuerlichen Leistungsfähigkeit."

39 Zur Entwicklung des Grundsteueraufkommens und der durchschnittlichen Hebesätze in den vergangenen 20 Jahren s. **Anhang 3**.

40 Nachweise bei *Seer* (Fn. 5), § 16 Rz. 4.

41 Antrag MdBs AfD-Fraktion vom 20.3.2019 (BT-Drs. 19/8556) und vom 25.6.2019 (BT-Drs. 19/11125).

42 *Ein neuer Aufbruch Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land*.

B. In aller Kürze: Grundsteuer nach geltendem Recht

1. Steuerobjekt

Steuergegenstand ist der **Grundbesitz** im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 2 GrStG). Dazu gehören:

- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Nr. 1 GrStG) => **Grundsteuer A** (agrarisch)
- Grundstücke (§ 2 Nr. 2 GrStG) => **Grundsteuer B** (baulich)[43]

2. Steuersubjekt

Schuldner der Grundsteuer ist nach § 10 Abs. 1 GrStG derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des **Einheitswerts** (fortan: EW) zugerechnet wird.

3. Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer

3.1 Allgemeines

Die **Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer** ist der **EW**, der nach dem Bewertungsgesetz zu ermitteln ist (§ 13 Abs. 1 Satz 2 GrStG). Erfasst werden die folgenden **Vermögensarten** (§ 18 BewG):

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Nr. 1 => §§ 33 bis 67 BewG)
- Grundvermögen (Nr. 2 => §§ 68 bis 94 BewG)
- Betriebsvermögen (Nr. 3 => §§ 95 bis 109 BewG)

Bewertet werden allerdings nicht Vermögensarten, sondern **wirtschaftliche Einheiten** (fortan: WE). Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 BewG ist jede WE für sich zu bewerten und ihr Wert im Ganzen festzustellen. Aus § 2 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 ergibt sich, dass eine WE aus **einem** oder **mehreren Wirtschaftsgütern** bestehen kann. Die **Verkehrsanschauung** entscheidet darüber, was als WE anzusehen ist (§ 2 Abs. 1 Satz 3 BewG).

EW sind für **inländischen Grundbesitz** festzustellen (§§ 19 Abs. 1 BewG, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dazu gehören

- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a und 51a BewG)
- Grundstücke (§§ 68 und 70 BewG) und
- Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG).

[43] Betriebsgrundstücke stehen den genannten Steuerobjekten gleich (§ 2 Nr. 1 Satz 2 und § 2 Nr. 2 Satz 2 GrStG).

3.2 Hauptfeststellung als zeitlicher Ankerpunkt der Einheitsbewertung

§ 21 Abs. 1 BewG ordnet an, dass die Grundbesitz-EW alle **sechs** Jahre allgemein festgestellt werden (**Hauptfeststellung**) und zwar nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahrs (§ 21 Abs. 2 Satz 1 BewG => **Hauptfeststellungszeitpunkt**). Daraus wurde aber nichts.

Der **Hauptfeststellung auf den 1.1.1964**, deren Werte schließlich erst zum 1.1.1974 der Besteuerung zugrunde gelegt wurden[44], folgte keine weitere mehr. Die nächste Hauptfeststellung wurde auf unbestimmte Zeit verschoben.[45]

Damit stellt sich der **Zeitbezug** für die Einheitsbewertung zusammengefasst wie folgt dar:

- EW werden (in den alten Ländern) immer noch nach den Wertverhältnissen zum 1.1.1964 (!) festgestellt.
- Ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse bei einer bereits **vorhandenen** WE (z. B. durch Umbau oder Veräußerung), wird der EW für den Beginn des nachfolgenden Kalenderjahres fortgeschrieben (§ 22 BewG => **Wert-, Art-, Zurechnungsfortschreibung**). Dabei sind wiederum die **Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt,** also zum 1.1.1964 zugrunde zu legen (§ 27 BewG).
- Entsteht eine wirtschaftliche Grundbesitzeinheit **neu**, ist der EW ebenfalls nach den Wertverhältnissen zum 1.1.1964 (§ 27 BewG) zum Beginn des nachfolgenden Kalenderjahres nachträglich festzustellen (§ 23 BewG => **Nachfeststellung**).

3.3 Einheitswert von Grundstücken

3.3.1 Das Grundstück als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens

Grundstück ist die **WE** des **Grundvermögens** (§ 70 Abs. 1 BewG). Zum **Grundvermögen** (§ 18 Abs. 2 BewG) gehören (§ 68 Abs. 1 BewG)

- Grund und Boden mit Gebäuden sowie die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (Nr. 1),
- das Erbbaurecht (Nr.2),
- Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (Nr. 3).

soweit es sich **nicht** um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33 BewG) oder um Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) handelt.

Bodenschätze und **Betriebsvorrichtungen** werden vom Grundvermögen **nicht** umfasst (§ 68 Abs. 2 Satz 1 BewG).

---

[44] Art. 1 Abs. 1 Bewertungsänderungsgesetz 1971 (BewÄndG 1971) vom 27. Juli 1971 (BGBl. I S. 1157).

[45] Art. 2 des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes vom 22. Juli 1970 (BGBl. I S. 1118).

Exkurs

Der Begriff „Grundstück“ im bewertungsrechtlichen Sinne deckt sich nicht mit dem bürgerlich-rechtlichen Grundstücksbegriff. Er ist vielmehr nach § 2 BewG (s. oben 3.1) zu ermitteln.

- Nach **bürgerlichem Recht** wird als Grundstück jeder räumlich begrenzte Teil der Erdoberfläche bezeichnet, der im Bestandsverzeichnis des Grundbuchs unter einer eigenen Nummer eingetragen ist.
- Der **bewertungsrechtliche** Grundstücksbegriff kann demgegenüber enger, aber auch weiter sein. **Mehrere** grundbuchmäßig selbstständige Grundstücke können **eine** WE bilden, **mehrere** WE i. S. d. Bewertungsgesetzes können bürgerlich-rechtlich als **ein** Grundstück betrachtet werden.

3.3.2 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke (§ 72 BewG) einschließlich baureifer Grundstücke (§ 73 BewG) sind mit dem **gemeinen** Wert nach § 9 BewG zu bewerten, da es diesbezüglich keine besonderen Bewertungsvorschriften gibt (§ 17 Abs. 3 BewG).

Berechnungsschema

	Grundstücksfläche in m^2
x	Verkehrswert per 1.1.1964
=	**Bodenwert** (§§ 9, 17 Abs. 3 BewG)

3.3.3 Bebaute Grundstücke

Bei den **bebauten** Grundstücken erfolgt die Bewertung **(Bewertungsziel gemeiner Wert)** im **Ertrags**- (§ 76 Abs. 1 BewG) oder **Sachwertverfahren** (§ 76 Abs. 2 und 3 BewG). Welches Verfahren zur Anwendung kommt, bestimmt sich nach der **Grundstücksart**. Die Aufzählung der Grundstücksarten in § 75 Abs. 1 BewG ist abschließend.[46]

Für ein bebautes Grundstück gibt es jedoch – gleich welches Bewertungsverfahren zur Anwendung kommt – einen **Mindestwert**, der nicht unterschritten werden darf. Das ist der Wert, mit dem der **Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück** zu bewerten wäre (§ 77 BewG).[47]

[46] *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, Bewertungsgesetz, 4. Aufl. 2018, § 75 Rz. 2.

[47] Für den Hauptfeststellungzeitpunkt 1.1.1964 durch Art. 7 des Steueränderungsgesetzes 1969 vom 18. August 1969 (BGBl. I S. 1211) auf **50 % des Bodenwerts** abgesenkt.

3.3.3.1 Ertragswertverfahren

Anwendungsbereich

Das **Ertragswertverfahren** ist nach § 76 Abs. 1 BewG bei den **Grundstücksarten des § 75 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG** anzuwenden. Dies sind:

- Mietwohngrundstücke
- Geschäftsgrundstücke
- Gemischtgenutzte Grundstücke
- Einfamilienhäuser
- Zweifamilienhäuser

„Fahrplan" zur Ermittlung des Ertragswerts

Der **Grundstückswert** umfaßt nach § 78 Abs. 1 BewG

- den Bodenwert,
- den Gebäudewert und
- den Wert der Außenanlagen.

Der **Grundstückswert** ergibt sich nach § 78 Satz 2 BewG durch **Anwendung eines Vervielfältigers** (§ 80 BewG) auf die **Jahresrohmiete** (§ 79 BewG) unter **Berücksichtigung verschiedener Zu- und Abschläge** (§§ 81 f. BewG). Den Vervielfältigern[48] liegen **Reinerträge** zugrunde, die unter **Berücksichtigung pauschalierter Bewirtschaftungskosten und pauschalierter Bodenertragsanteile**, aufgegliedert nach Grundstücksarten, der Bauart und Bauausführung[49], dem Baujahr des Gebäudes[50] und Gemeindegrößenklassen[51] ermittelt worden sind.

Das **Ergebnis** ist ein **kapitalisierter Reinertrag** des Grundstücks. Er umfasst den **Bodenwert**, den **Gebäudewert** und den **Wert der Außenanlagen** (§ 78 Satz 1 BewG).[52]

Bei der **Ermittlung der Jahresrohmiete** sind **zwei** Fälle zu unterscheiden:

- Die **tatsächliche** Miete in der Konkretisierung des § 79 Abs. 1 BewG
- Die **übliche** Miete nach § 79 Abs. 2 BewG

Anstelle der **tatsächlichen** Jahresrohmiete kommt die **übliche** Miete zum Zuge, wenn das Grundstück oder Grundstücksteile

---

48 S. im Einzelnen **Anlagen 3–8** zum **BewG** und **Anlagen 1–8** zu den **BewRGr**.
49 Massivbauten/Holzfachwerkbauten mit Ziegelsteinausmauerung/Holzfachwerkbauten.
50 Altbauten/Neubauten/Nachkriegsbauten.
51 8 Gemeindegrößenklassen.
52 Zur Vertiefung vgl. *Kreutziger/Schaffner/Stephany* (Fn. 46), § 78 Rz. 1 ff.; *Seer* (Fn. 5), Rz. 13 f.

- eigengenutzt werden,
- ungenutzt sind,
- zum vorübergehenden Gebrauch überlassen sind,
- unentgeltlich überlassen sind oder
- dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen werden.[53]

Das wichtigste Hilfsmittel für die **Schätzung der üblichen Miete** sind die von den Finanzämtern zum 1. Januar 1964 aufgestellten **Mietspiegel**.

Berechnungsschema

	Jahresrohmiete (§ 79 BewG)
x	Vervielfältiger (§ 80 BewG i. V. m. Anlagen 3–8 BewG)
–/+	Zu-/Abschläge (§§ 81 f. BewG)
=	**Grundstückswert** (§ 78 BewG)

3.3.3.2 Sachwertverfahren

Anwendungsbereich

Das **Sachwertverfahren** ist nach § 76 Abs. 2 BewG für **die sonstigen bebauten Grundstücke i. S. v. § 76 Abs. 1 Nr. 6 BewG** und (abweichend von § 76 Abs. 1 BewG) in folgenden Fällen anzuwenden:

- Bei Mietwohn-, Geschäftsgrund- und gemischtgenutzten Grundstücken (§ 76 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 BewG), für die weder eine Jahresmiete ermittelt (§ 79 Abs. 1 BewG) noch die übliche Miete nach § 79 Abs. 2 BewG geschätzt werden kann (§ 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG)
- Bei Ein- und Zweifamilienhäusern (§ 76 Abs. 1 Nr. 4 und 5 BewG), die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich vom Normalstandard unterscheiden (§ 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG => sog. Luxusbauten)
- Sonderfälle des § 76 Abs. 3 Nr. 3 BewG

[53] Diese Überprüfung hatte nur zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 eine praktische Bedeutung, bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen jedoch nicht mehr [vgl. *Kreutziger/Schaffner/Stephany* (Fn. 46), § 79 Rz. 13 und 20].

„Fahrplan“ zur Ermittlung des Sachwerts

Schritt 1: Ermittlung des **Ausgangswertes** (§ 83 Satz 1 BewG), der sich aus

- dem Bodenwert (§ 84 BewG),
- dem Gebäudewert (§§ 85 bis 88 BewG) und
- dem Wert der Außenanlagen (§ 89 BewG)

zusammensetzt (mit dem gewichtigen **Unterschied zum Ertragswertverfahren**, dass hier diese drei Werte **getrennt** ermittelt werden!).

Schritt 2: Anwendung einer **Wertzahl** (§ 90 BewG) auf den Ausgangswert, um den gemeinen Wert zu erhalten (§ 83 Satz 2 BewG).

Bodenwert

Der Grund und Boden ist mit dem Wert anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre (§ 84 BewG). Damit ist materiell auf § 72 BewG verwiesen (s. oben 3.3.2).

Gebäudewert

Die einzelnen Schritte zur Ermittlung des Gebäudewerts können der nachfolgenden Übersicht entnommen werden.

	Umbauter Raum in m^3 (Anlage 12 BewRGr)
x	Durchschnittliche Herstellungskosten des Jahres 1958, umgerechnet auf 1.1.1964 (§ 85 Satz 1 und 2, Anlagen 14–16 BewRGr)[54]
=	**Gebäudenormalherstellungswert** (§ 85 Satz 2 BewG)
–	Absetzungen für Wertminderung (§ 85 Satz 3 BewG) wegen • Alters des Gebäudes (§ 86 BewG) • Baulicher Mängel und Schäden (§ 87 BewG)
=	**Gebäudesachwert** (§ 85 Satz 3 BewG)
–	Abschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 2 BewG)
+	Zuschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 3 BewG)
=	**Gebäudewert** (§ 83 Satz 1 BewG)

[54] Die durchschnittlichen Raummeterpreise ergeben sich aus den **Anlagen 14–16** der BewRGr. Die dort genannten Werte berücksichtigen bereits die Fortschreibung auf die Baupreisverhältnisse vom 1.1.1964.

Exkurs

Der **Gebäudenormalherstellungswert** ist der Wert eines neuen am Hauptfeststellungszeitpunkt in Nutzung gegangenen Gebäudes. Da jedes Gebäude im Zeitlauf durch Alterung und Abnutzung einem Wertverzehr unterliegt, ist der Gebäudenormalherstellungswert um eine **Wertminderung wegen Alters** zu kürzen. Diese Wertminderung darf jedoch nur bis zum Datum des Hauptfeststellungszeitpunktes, also bis zum 1.1.1964, berücksichtigt werden. Damit können überhaupt nur Gebäude betroffen sein, die **bis** zu diesem Zeitpunkt errichtet worden sind.

Die **Alterswertminderung** (§ 86 BewG) bemisst sich in einem **Prozentsatz des Gebäudenormalherstellungswerts** (§ 86 Abs. 1 Satz 1 BewG) und errechnet sich mit den Parametern **Alter des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt** sowie der **gewöhnlichen Lebensdauer von Gebäuden** gleicher Art und Nutzung.

Zusammengefasst ergibt sich folgende Formel:

$$\frac{\text{Alter des Gebäudes x 100}}{\text{Gewöhnliche Lebensdauer}} = \text{Prozentsatz der Wertminderung}$$

Der höchstzulässige Betrag der Alterswertminderung ergibt sich bei einem Alter von 70 % der Lebensdauer des Gebäudes. Ein **Restwert von 30 % des Gebäudenormalherstellungswerts** darf also **nicht unterschritten** werden (§ 86 Abs. 3 Satz 1 BewG, Ausnahme: § 86 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Außenanlagen

Hinsichtlich der Ermittlung des Werts der Außenanlagen (§ 89 BewG) wird auf die voran stehenden Erläuterungen zur Ermittlung des Gebäudewerts verwiesen.

Wertzahl

Da der gemeine Wert eines Grundstücks erfahrungsgemäß geringer ist als der Ausgangswert, wird auf diesen nach § 90 BewG eine **Wertzahl** zur Angleichung an den gemeinen Wert angewendet (§ 90 Abs. 1 BewG). Die Wertzahlen wurden durch die *Verordnung zur Durchführung des § 90 des Bewertungsgesetzes vom 2. September 1966* im Rahmen von 85 bis 50 % des Ausgangswertes festgesetzt (§ 90 Abs. 2 BewG).

Berechnungsschema

		Grundstücksfläche in m^2
	x	Verkehrswert per 1.1.1964
①	=	**Bodenwert** (§§ 84, 9, 17 Abs. 3 BewG)
		Umbauter Raum in m^3 (Anlage 12 BewRGr)
	x	Durchschnittliche Herstellungskosten des Jahres 1958, umgerechnet auf 1.1.1964 (§ 85 Satz 1 und 2, Anlagen 14–16 BewRGr)[55]
	=	Gebäudenormalherstellungswert (§ 85 Satz 2 BewG)
+	–	Absetzungen für Wertminderung (§ 85 Satz 3 BewG) wegen • Alters des Gebäudes (§ 86 BewG) • Baulicher Mängel und Schäden (§ 87 BewG)
	=	Gebäudesachwert (§ 85 Satz 3 BewG)
	–	Abschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 2 BewG)
	+	Zuschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 3 BewG)
②	=	**Gebäudewert** (§ 83 Satz 1 BewG)
+ ③		**Wert der Außenanlagen** (§ 89 BewG)
=		**Ausgangswert** (§ 83 Satz 1 BewG)
x		Wertzahl (§§ 83 Satz 2, 90 BewG)
=		**Grundstückswert** (§ 83 BewG)

3.4 Einheitswert von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft

3.4.1 Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist die **WE** des **land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** (§ 33 Abs. 1 Satz 2 BewG). Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind (§ 33 Abs. 1 Satz 1 BewG), insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel und ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 33 Abs. 2 BewG).[56]

[55] Die durchschnittlichen Raummeterpreise ergeben sich aus den **Anlagen 14–16** der BewRGr. Die dort genannten Werte berücksichtigen bereits die Fortschreibung auf die Baupreisverhältnisse vom 1.1.1964.

[56] Zum Negativkatalog s. § 33 Abs. 3 BewG.

3.4.2 Grundbestandteile eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Ein **Betrieb der Land und Forstwirtschaft** besteht aus dem **Wirtschaftsteil**[57] und dem **Wohnteil**[58] (§ 34 Abs. 1 BewG).

Wirtschaftsteil

Bei der Bewertung des Wirtschaftsteils ist der **Ertragswert** zugrunde zu legen (§ 36 Abs. 1 BewG). Der Bewertungsmaßstab berücksichtigt die besondere **Funktion des Grund und Bodens als Produktionsmittel in der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung**. Er dient hier gerade **nicht** vorrangig der Bebauung, wie es beim Grundvermögen der Fall ist.

Der **Ertragswert** ist **das 18-Fache**[59] des typischerweise nachhaltig erzielbaren **Reinertrags** des Betriebs (§ 36 Abs. 2 Satz 3 BewG). Letzterer ergibt sich aus dem Rohertrag (Betriebseinnahmen) nach Abzug der gewöhnlichen Betriebsausgaben ohne Berücksichtigung von Finanzierungskosten (vgl. § 36 Abs. 2 Satz 2 BewG).

§ 37 BewG sieht zur **Ermittlung des Ertragswerts** vorrangig ein **vergleichendes Verfahren** (§§ 38 bis 41 BewG) mit Hilfe von **Vergleichszahlen** vor. Im vergleichenden Verfahren werden für die einzelnen Nutzungen und Nutzungsteile des zu bewertenden Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die Ertragswerte durch Vergleich mit der Ertragsfähigkeit entsprechender Nutzungen und Nutzungsteile bereits bewerteter Betriebe (sog. **Bewertungsstützpunkte**) ermittelt. Der Ertragswert ist für jede Nutzung und jeden Nutzungsteil getrennt zu ermitteln.[60]

Der **Wirtschaftswert** als **Wert für den Wirtschaftsteil** ist schließlich die Summe der verschiedenen Ertragswertkomponenten (§ 46 BewG).[61]

Wohnungsteil

Der **Wert für den Wohnungsteil (Wohnungswert)** ermittelt sich nach den für die Bewertung von Mietwohngrundstücken im Ertragswertverfahren geltenden Bestimmungen (§ 47 Satz 1 BewG) – mit pauschaler Kürzung um 15 % (§ 47 Satz 3 BewG).

3.4.3 Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Die **Summe von Wirtschafts- und Wohnungswert** ergibt den **EW des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs** (§ 48 BewG).[62]

---

[57] Im Einzelnen s. § 34 Abs. 2 BewG.

[58] Gebäude(teile) zu Wohnzwecken des Betriebsinhabers sowie der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen und der Altenteiler (§ 34 Abs. 3 BewG).

[59] Der Kapitalisierungsfaktor geht also von einer erzielbaren Kapitalverzinsung von 5,5 % aus.

[60] *Horschitz* et. al., Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Bewertungsrecht, 19. Aufl. 2018, Rz. 4844 f.

[61] Schema bei *Kreutziger/Schaffner*/Stephany (Fn. 46), § 46 Rz. 1.

[62] Gesamtübersicht bei *Horschitz* et al. (Fn. 60) Rz. 4855.

3.5 Notabene: Die neuen Länder

In den **neuen** Bundesländern gelten nach wie vor besondere Bewertungsvorschriften, die sich im 3. Abschnitt des 2. Teils des BewG finden (§§ 125–137 BewG). Danach gelten u. a. für Grundstücke weiterhin die EW nach den Wertverhältnissen des 1.1.1935 (= **Einheitswerte 1935**, § 129 Abs. 1 BewG).

4. Steuermessbetrag

Der EW wird vom **Lagefinanzamt** (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) gesondert festgestellt. Er ist die Grundlage für die Ermittlung des **Steuermessbetrags**. Dieser ergibt sich durch **Multiplikation des EW** (per 1.1.1964) **mit einer Steuermesszahl** („Anwendung eines Tausendsatzes … auf den Einheitswert“, § 13 Abs. 1 Satz 2 GrStG). Die Festsetzung des Steuermessbetrages erfolgt durch **Grundsteuermessbescheid** (§ 184 Abs. 1 AO) des Lagefinanzamtes und wird zusammen mit der Feststellung des EW für den Grundbesitz (**Einheitswertbescheid**) vorgenommen.

Das Potpourri der geltenden Steuermesszahlen kann der folgenden Übersicht entnommen werden.

Wirtschaftliche Einheit			Steuermesszahlen (in v. T.)		
Unbebaute Grundstücke	Alte Länder[63]		**3,5** (§ 15 Abs. 1 GrStG)		
	Neue Länder[64]		**10,0** (§ 33 GrStDVO 1937)		
Bebaute Grundstücke	Alte Länder[63]	Allgemein	**3,5** (§ 15 Abs. 1 GrStG)		
		Einfamilienhäuser (ohne Wohnungseigentum und Wohnungserbbaurecht einschließlich des damit belasteten Grundstücks)	**2,6** für die ersten 38.346,89 € des EW (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 GrStG) **3,5** für den Rest des EW (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 GrStG)		
		Zweifamilienhäuser	**3,1** (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 GrStG)		
	Neue Länder[64] (§ 29 GrStDVO 1937)		Gemeinden		
			bis 25.000 Einwohner	über 25.000 bis 1.000.000 Einwohner	über 1.000.000 Einwohner
		Altbauten (bei EFH nur für den Teil des EW, der 15.338,76 € übersteigt)	**10,0**	**10,0**	**10,0**
		EFH der Altbauten für die ersten angefangenen oder vollen 15.338,76 € des EW	**10,0**	**8,0**	**6,0**
		Neubauten (bei EFH nur für den Teil des EW, der 15.338,76 € übersteigt)	**8,0**	**7,0**	**6,0**
		EFH der Neubauten für die ersten angefangenen oder vollen 15.338,76 € des EW	**8,0**	**6,0**	**5,0**
Betrieb der Land- und Forstwirtschaft			**6,0** (§ 14 GrStG)		

[63] Wertverhältnisse zum 1. Januar 1964.
[64] Wertverhältnisse zum 1. Januar 1935.

5. Hebesatzrecht der Gemeinden

Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG räumt den Gemeinden ein Hebesatzrecht u. a. für die Grundsteuer ein, das einfachgesetzlich durch § 25 Abs. 1 GrStG umgesetzt wurde. Für **Grundsteuer A und B** können **unterschiedliche** Hebesätze (durch Satzung) bestimmt werden, müssen aber **jeweils in sich einheitlich** sein (§ 25 Abs. 4 Satz 1 GrStG). Die endgültige Höhe der Grundsteuer wird durch **Anwendung des Hebesatzes auf den Steuermessbetrag** bestimmt (§ 25 Abs. 1 GrStG) und durch **Grundsteuerbescheid** festgesetzt (§ 27 Abs. 1 GrStG).

6. Und nochmals: Die neuen Länder

Für die neuen Länder gelten Sondervorschriften, die sich im Abschnitt VI des Grundsteuergesetzes (§§ 40 ff. GrStG) finden. Bemerkenswert erscheint, dass für Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser, für die der Einheitswert 1935 nicht zur Anwendung kommt[65], eine **rein flächenbezogene Ersatzbemessungsgrundlage** gilt, nämlich als Regelfall **1 Euro/m² Wohnfläche** (§ 42 Abs. 2 lit. a GrStG).

[65] Nach der deutschen Wiedervereinigung waren nur für ca. 50 % der Grundstücke Einheitswerte nach Wertverhältnissen 1935 vorhanden (BT-Drs. 11/7817 vom 10.9.1990, 118).

7. Das grundsteuerliche Besteuerungsverfahren im Überblick

Stufe 3

Grundsteuerbescheid

Inhalt:	**Festsetzung der Grundsteuer** (= Steuermessbetrag x Hebesatz)
Wie oft?	Jährlich
Wer?	Gemeinde

↑

Stufe 2

Grundsteuermessbescheid

Inhalt:	**Festsetzung des Steuermessbetrags** (= Einheitswert x Steuermesszahl)
Wie oft?	In der Regel einmalig
Wer?	Lagefinanzamt

↑

Stufe 1

Einheitswertbescheid

Inhalt:	Feststellung des EW für den Grundbesitz
Wie oft?	In der Regel einmalig
Wer?	Lagefinanzamt

Epilog: Die Grundsteuer C („Baulandsteuer“)

In die Grundsteuerreformdiskussion der vergangenen Jahre mischte sich immer wieder die aus ganz anderen Beweggründen erhobene Forderung nach einer Einführung einer **Grundsteuer C**, vulgo **Baulandsteuer**. Diese wurde in Deutschland in den Jahren 1961 und 1962 erhoben.[66]

In das Grundsteuergesetz wurden im Rahmen der Verabschiedung des Bundesbaugesetzbuchs im Jahr 1960 neue §§ 12a, 12b und 12c eingefügt. Diese sahen – progressiv gestaffelt – **erhöhte Steuermesszahlen für unbebaute baureife Grundstücke** vor. § 21 Abs. 3 GrStG a. F. erlaubte den Kommunen überdies, für Steuermessbeträge, die aufgrund der erhöhten Steuermesszahlen festgesetzt worden waren, einen **besonderen einheitlichen Hebesatz** vorzusehen (**Grundsteuer C**). Dieser Hebesatz bewegte sich schließlich zwischen 200 % und 1.000 %.

Grund hierfür waren boden- und baupolitische Motive. Um unbestreitbaren Wohnungsengpässen entgegen zu wirken, sollten bauunwillige Grundstückseigentümer durch eine höhere Grundsteuerlast veranlasst werden, entweder selbst zu bauen oder das Baugrundstück auf den Markt zu bringen.

Die Baulandsteuer erwies sich insgesamt als **Fehlschlag**. Sie wurde durch das *Gesetz zur Änderung grundsteuerlicher Vorschriften* vom 10. Juni 1964 (BGBl. I S. 347) mit Rückwirkung zum 1.1.1963 aufgehoben.

Im **Koalitionsvertrag der amtierenden Bundesregierung**[67] findet sich indes folgende Absichtserklärung:

> *Durch Schaffung einer Grundsteuer C schaffen wir für die Gemeinden die Möglichkeit, die Verfügbarmachung von bebaubaren Grundstücken für Wohnbauzwecke zu verbessern.* (Zeilen 5497–5499)

[66] Instruktiv *Eisele* Die Steuer-Warte 3-2019, 31 ff.
[67] S. Fn. 42.

C. Das Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018 – Kernaussagen

1. Die Rote Karte

Und es kam so, wie es kommen musste: Im April des vergangenen Jahres senkte der **Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts**[68] seinen Daumen über zentrale Normen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen. Anlass für die Entscheidung waren **drei Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs** aus dem Jahr 2014[69] sowie zwei Verfassungsbeschwerden. Die Hüter der Verfassung tenorierten im hier interessierenden Zusammenhang wie folgt:

1. *Die §§ 19, 20, 21, 22, 23, 27, 76, 79 Absatz 5, § 93 Absatz 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit Artikel 2 Absatz 1 Satz 1 und Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1970 (Bundesgesetzblatt I Seite 1118) sind, soweit sie bebaute Grundstücke außerhalb des Bereichs der Land- und Forstwirtschaft und außerhalb des im Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiets betreffen, jedenfalls seit dem 1. Januar 2002 unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz.*
2. *Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2019 zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die als unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz festgestellten Regeln über die Einheitsbewertung weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angewandt werden.*
3. *Für Kalenderjahre nach Ablauf der Fortgeltungsfristen dürfen auch auf bestandskräftige Bescheide, die auf den als verfassungswidrig festgestellten Bestimmungen des Bewertungsgesetzes beruhen, keine Belastungen mehr gestützt werden.*

Die Kugel ist lange geflogen. Das schreibt das Bundesverfassungsgericht Bundesregierungen sowie Gesetzgeber in Vergangenheit und Gegenwart ins Stammbuch.[70] Mit einer Tour d'Horizon durch die vergangenen fünf Jahrzehnte zeichnet das Gericht die bisherigen Reformbemühungen nach … und stellt fest, dass aus ihnen nichts wurde – ein Panorama der Vergeblichkeit.[71]

Aus Ziffer 1. des Tenors ergibt sich auch, worüber das Bundesverfassungsgericht **keine** Entscheidung getroffen hat, nämlich **nicht** über die Normen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und **nicht** über diejenigen zur Bewertung von Grundvermögen

---

68 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., BVerfGE 148, 147 = NJW 2018, 1451 = DStR 2018, 791.

69 II R 16/13 v. 22. 10.2014, BFHE 247, 50; II R 37/14 v. 22.10.2014, BFH NV 2015, 309; II R 14/3 v. 17.12.2014, BFH NV 2015, 475.

70 BVerfG (Fn. 68), Rz. 153.

71 BVerfG (Fn. 68), Rz. 18–23.

in den neuen Ländern. Dies ist auch völlig korrekt, weil die genannten Bereiche nicht Gegenstand des Verfahrens waren und damit die prozessualen Voraussetzungen für deren Einbeziehung in den Streitgegenstand nicht vorlagen.[72]

Gleichwohl erhebt das Gericht auch diesbezüglich den mahnenden Finger, indem es feststellt, dass nichts daran hindert, „die für die Entscheidung maßgeblichen Punkte auf die Beurteilung dieser Vorschriften zu übertragen.“[73] Des Weiteren gibt der erkennende Senat bei der Begründung der Notwendigkeit einer Fortgeltungsanordnung, dass ohne eine solche nämlich keine neuen Einheitswertbescheide mehr erlassen werden könnten, einen wichtigen Hinweis: Die Unanwendbarkeit der Einheitsbewertungsregeln würde sich auf den **gesamten** Bereich der Einheitsbewertung erstrecken, also nicht nur auf die streitgegenständlichen Bereiche, da es andernfalls nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar wäre, nur für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grundstücke in den neuen Ländern weiterhin Grundsteuer zu erheben.[74]

Im Übrigen fallen die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Bewertung von Grundvermögen durch. Sie sind „mit Blick auf die in den Vorlagen (scil. des Bundesfinanzhofs, Anm. d. Verf.) geltend gemachten Ungleichbehandlungen am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen und mit ihm unvereinbar.“[75]

2. Verfassungsgerichtliche Prüfung

2.1 Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit

Wäre das Bundesverfassungsgericht der Auffassung der Bayerischen Staatsregierung gefolgt, hätte es noch schlimmer kommen können. Diese hatte nämlich im Verfahren vorgetragen, dass das geltende Grundsteuergesetz mit Art. 105 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG (n. F.) unvereinbar sei, da dem Bund die Gesetzgebungskompetenz fehle. Der Exit über die Fortgeltungsklausel nach Art. 125a Abs. 2 GG[76] sei ebenfalls versperrt, da die Voraussetzungen hierfür nicht vorlägen.[77] Damit wurde die **formelle** Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts postuliert, deren Folgen um einiges dramatischer geworden wären, als es bei dem diagnostizierten Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz schließlich judiziert wurde.

Dem ist das Gericht nicht gefolgt. Alle Zweifel beseitigend erkannte es: „Das geltende Recht der Einheitsbewertung zum Zwecke der Erhebung der Grundsteuer ist als Bundesgesetz ergangen. Dafür steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zu.“[78] Die Begründung ist ein lesenswerter Abriss zum verfassungsrichterlichen Verständnis des Art.

---

72 BVerfG (Fn. 68), Rz. 81.
73 BVerfG (Fn. 68), Rz. 81.
74 BVerfG (Fn. 68), Rz. 174.
75 BVerfG (Fn. 68), Rz. 92.
76 „Recht, das auf Grund des Artikels 72 Abs. 2 in der bis zum 1. September 1994 geltenden Fassung erlassen worden ist, aber wegen Änderung des Artikels 72 Abs. 2 nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnte, gilt als Bundesrecht fort. Durch Bundesgesetz kann bestimmt werden, dass es durch Landesrecht ersetzt werden kann.“
77 BVerfG (Fn. 68), Rz. 66.
78 BVerfG (Fn. 68), Rz. 82.

72 Abs. 2 GG in seiner historischen Interpretation, über die qualitative Neufassung der Vorschrift mit der Einführung der Erforderlichkeitsklausel durch die Grundgesetzänderung im Jahr 1994 bis hin zum Normgehalt des Art. 125a Abs. 2 GG.

2.2 Prüfung der materiellen Verfassungsmäßigkeit

2.2.1 Prüfungsmaßstab

2.2.1.1 Der Grundsatz der Lastengleichheit

Dreh- und Angelpunkt für die Prüfung der materiellen Verfassungsmäßigkeit der inmitten stehenden Rechtsnormen war, dass die „in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Grundsätze zur Anwendung des allgemeinen Steuerrechts … auch auf der Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Wertbemessung“ verlangen.[79] **Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt** ist diesbezüglich der **Grundsatz der Lastengleichheit**.[80]

2.2.1.2 Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum und seine Grenzen[81]

Demgemäß müssen Steuerpflichtige grundsätzlich durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt u. a. auch stets eine **gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage** einer Steuer. Dabei verfügt der Gesetzgeber über einen weiten Gestaltungsspielraum. Dieser findet seine Grenzen darin, dass die **Bemessungsgrundlage** geeignet sein muss, den mit der Steuer verfolgten **Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden**.[82]

2.2.1.3 Die Vielheit von Maßstäben für die Bemessungsgrundlage – Möglichkeit und Notwendigkeit

Das Bundesverfassungsgericht stellt fest, dass der Gesetzgeber bei der Erfüllung dieses Auftrags von Verfassungs wegen **nicht** auf die Wahl (nur) **eines** Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage beschränkt ist. Aufgrund der **Vielgestaltigkeit der** von der Steuer erfassten **Wirtschaftsgüter** (nicht: WE!) kann eine gleichheitsgerechte Gestaltung der Bemessungsgrundlage sogar die **Verwendung mehrerer Maßstäbe** erfordern.[83]

Dieser Hinweis bestätigt, dass selbst innerhalb derselben WE, die aus mehreren Wirtschaftsgütern bestehen kann (s. oben B.3.1), ein einheitlicher Bewertungsmaßstab nicht zwingend ist. Im geltenden Recht wird dies exemplarisch bei der Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft als WE des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens deutlich (§ 33 Abs. 1 Satz 2 BewG). Diese werden nach § 36 Abs. 1 BewG grundsätzlich mit dem Ertragswert bewertet[84], der Wert für den Wohnteil wird jedoch (mit Anpassungen) nach

---

[79] BVerfG (Fn. 68), Rz. 93.
[80] BVerfG (Fn. 68), Rz. 96.
[81] S. hierzu eingehend unten unter D.
[82] BVerfG (Fn. 68), Rz. 97 f., 131 und 168.
[83] BVerfG (Fn. 68), Rz. 98.
[84] Den gemeinen Wert des § 9 Abs. 1 BewG allein schon deshalb verfehlend, weil es an einem relevanten Markt für den Handel bewirtschafteter Betriebe der Land- und Forstwirtschaft „going concern“ mangelt.

den Vorschriften ermittelt, die für die Bewertung von Mietwohngrundstücken im Ertragswertverfahren gelten (§ 47 Satz 1 BewG)[85].

2.2.1.4 Der (ungeklärte) Belastungsgrund und das (geklärte) Belastungsziel

Begrifflich macht es einigermaßen Schwierigkeiten, den Begriff „Belastungsgrund“ im streitgegenständlichen Zusammenhang zu fassen. Denn das Gericht verrät uns nicht, wie dieser in Bezug auf die Grundsteuer auszubuchstabieren ist.[86] Dazu hätte man gerne etwas erfahren, um vielleicht Licht ins Dunkel zu bringen, ob eine wert**ab**hängige Bemessungsgrundlage – wie nicht selten behauptet – tatsächlich zur DNA der Grundsteuer gehört oder ob es auch eine wert**un**abhängige sein kann.

Um aber in der **Terra incognita des Belastungsgrundes** nicht verloren zu gehen, rekurriert das Bundesverfassungsgericht auf einen weiteren Begriff, nämlich auf das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete **Bemessungsziel**, den das Gesetz erkennen lassen muss. Andernfalls kann nämlich nicht beurteilt werden, ob die gesetzliche Bemessungsgrundlage eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellt.[87]

So wenig wir etwas über den Belastungsgrund der Grundsteuer erfahren, so eindeutig ist der Befund bei der Identifizierung des Bemessungsziels. **Ziel der Bewertungsregeln** ist es **EW** zu ermitteln, die dem **Verkehrswert der** (WE) **Grundstücke**[88] zumindest nahekommen. „Der Verkehrswert ist danach in **diesem** (Herv. d. Verf.) System die Bezugsgröße, an der sich die Ergebnisse der Einheitsbewertung im Hinblick auf Art und Umfang etwaiger Abweichungen zur Beurteilung einer gleichheitsgerechten Besteuerung messen lassen müssen.“[89]

2.2.1.5 Die Schlussfolgerung

Damit der Verkehrswert als Bemessungsziel über die Zeiten hinweg nicht verfehlt wird, muss regelmäßig überprüft werden, ob die Verkehrswerte noch der Realität entsprechen. Für die **Funktionsfähigkeit des geltenden Systems der Einheitsbewertung** sind also die **regelmäßigen Hauptfeststellungen Grundvoraussetzung**.[90]

Ebenso: *Eisele* NWB 2003, 3037 (3042) mit der Feststellung, dass von diesem Ertragswert auf die einzelnen Betriebsmittel nur ein Bruchteil dessen entfällt, was sich bei ihrer **Einzel**bewertung mit dem gemeinen Wert ergäbe – dies deshalb weil der Ertragswert für **den** Betrieb festgestellt wird, dieser aber Boden, Gebäude sowie stehende und umlaufende Betriebsmittel umfasst; *Mark* DStJG 7 (1984), 293 (301).

85 Dies jedenfalls nach der gesetzgeberischen Intention mit dem Ziel eines verkehrswertnahen Ergebnisses (hierzu sogleich).

86 Euphemistisch *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2664), der die Grundsteuer in ihrem Belastungsgrund als nicht abschließend geklärt ansieht.

87 BVerfG (Fn. 68), Rz. 97.

88 Nur über diese hat das Bundesverfassungsgericht entschieden!

89 BVerfG (Fn. 68), Rz. 104.

90 BVerfG (Fn. 68), Rz. 105 f.

2.2.2 Ergebnis der Prüfung

Angesichts der Tatsache, dass es in den vergangenen Jahrzehnten nur eine Hauptfeststellung, nämlich diejenige auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964, und dann bis heute keine mehr gegeben hat, hat dies in zunehmenden Maße zu Wertverzerrungen **innerhalb** des Bereichs bebauter und unbebauter Grundstücke, d. h. innerhalb **derselben** Vermögensart Grundvermögen geführt – und genau dies ist das Problem! Wären die festgestellten Einheitswerte quasi im Gleichschritt hinter den Verkehrswerten zurückgeblieben, wäre dies verfassungsrechtlich mangels Ungleichbehandlung nicht bedenklich.[91]

Exkurs

Nach Auffassung des Verfassers lohnte es durchaus zu hinterfragen, ob in diesem hypothetischen Fall dann wirklich alles „gut" wäre. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen stünde dann zwar in der Tat nicht zu besorgen, aber vielleicht würde die Verfassung aus anderem Grunde „So nicht!" dazwischenrufen. Eine am Bemessungsziel gespiegelt zu „dysfunktionalen" (s. hierzu sogleich) Ergebnissen führende Bemessungsgrundlage könnte nämlich gegen das in Art. 3 GG enthaltene Willkürverbot verstoßen, auch wenn sie die Steuerpflichtigen „nur" mit gleichheitsgerechtem Unfug verstört.

Die gravierenden **Ungleichbehandlungen** jeweils **im Ertrags-** wie auch **im Sachwertverfahren** führt das Bundesverfassungsgericht mit reichhaltigem Belegmaterial aus[92]. Die Wertverzerrungen sind „flächendeckend, zahlreich und auch in ihrem jeweiligen individuellen Ausmaß vielfach erheblich".[93] Das geltende Bewertungssystem ist kurzum **dysfunktional.**[94] Eine ausreichende **Rechtfertigung** für den desaströsen Befund gibt es nach Auffassung des Gerichts unter den von ihm erörterten Gesichtspunkten nicht.[95]

2.2.3 Fazit

Die dem Bundesverfassungsgericht zur Überprüfung vorgelegten Regelungen über die Einheitsbewertung von Grundvermögen verletzen Art. 3 Abs. 1 GG jedenfalls **seit Beginn des Jahres 2002.**[96]

3. Handlungsauftrag an den Gesetzgeber

3.1 Bloße Reparatur vs. völlige Neugestaltung der Bewertungsregeln

Der Handlungsauftrag an den Gesetzgeber ist in Ziffer 2 des Urteilstenors klar formuliert (s. oben 1.). Er lautet: Schaffung eines verfassungsmäßigen Zustandes im Rahmen der dort gesetzten Fristen. Der Gesetzgeber kann es bei einer bloßen Reparatur der beanstandeten

[91] BVerfG (Fn. 68), Rz. 108 f.
[92] BVerfG (Fn. 68), Rz 110–126.
[93] BVerfG (Fn. 68), Rz. 128.
[94] BVerfG (Fn. 68), Rz. 129 und 134.
[95] BVerfG (Fn. 68), Rz. 127–145.
[96] BVerfG (Fn. 68), Rz. 147.

Regelungen zur Einheitsbewertung belassen oder sich für eine völlige Neugestaltung der Bewertungsvorschriften entscheiden.[97]

3.2 Fortgeltungsanordnung …

Das Bundesverfassungsgericht hat Gesetzgeber und Verwaltung eine ungewöhnliche **Fortgeltungsanordnung** der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung gewährt. Wenn der Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2019 eine gesetzliche Neuregelung zu Wege bringt, dann ist für die Umsetzung derselben noch weitere fünf Jahre Zeit, längstens bis zum 31. Dezember 2024. Das Gericht betont den strikten Ausnahmecharakter dieser Nachfristen, die den besonderen Sachgesetzlichkeiten der Grundsteuer geschuldet seien.[98]

3.3 … mit Verfallsdatum

Verstreicht eine der genannten Fristen ergebnislos, kann keine Grundsteuer mehr erhoben werden, auch nicht auf der Grundlage bestandskräftiger Bescheide.[99]

[97] BVerfG (Fn. 68), Rz. 166.
[98] BVerfG (Fn. 68), Rz. 178.
[99] BVerfG (Fn. 68), Rz. 179.

D. Der Handlungsspielraum für den Reformgesetzgeber

1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Kein Wort hat das Bundesverfassungsgericht darüber verloren, ob es für ein **neues** Grundsteuerrecht mit reformierter Bemessungsgrundlage überhaupt eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes gibt. Dazu hatte der Erste Senat keine Veranlassung und ließ diesbezüglich auch nichts durchblicken.[100] Die Frage wird unten unter E.1.2 bei der Darstellung des *Entwurfs eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG)*[101] noch einmal aufgegriffen.

2. Der verfassungsrechtliche Rahmen für die Reformmodellentscheidung

2.1 Kein Votum des Bundesverfassungsgerichts für ein bestimmtes Reformmodell

Im Urteil des Bundesverfassungsgerichts lässt sich an keiner Stelle ein Plädoyer für eine (verkehrs-)wertbezogene Bemessungsgrundlage erkennen.[102] Dies anzuerkennen, scheint dem einen oder anderen schwer zu fallen, wenn ob dieses augenscheinlichen Befundes gleichwohl über eine mutmaßliche Affinität des Gerichts zu einem wertabhängigen Reformmodell räsoniert wird.[103] Umgekehrt ist die Frage nach der verfassungsrechtlichen Reformmodelloffenheit im Hinblick auf ein wertunabhängiges Reformmodell aufgrund der diesbezüglichen Zurückhaltung des Ersten Senats noch nicht im positiven Sinne beantwortet., sondern bedarf einer eingehenderen Prüfung.

2.2 Keine Vorwegfestlegungen aus der finanzverfassungsrechtlichen Anerkennung der Grundsteuer

Eine Vorentscheidung für die Reformmodellfrage ergibt sich jedenfalls nicht aus der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Anerkennung einer Grundsteuer. *Seer* ist zuzustimmen, wenn er feststellt, dass mit der Ertragszuweisung und der Verbürgung des Hebesatzrechts zugunsten der Gemeinden in Art. 106 Abs. 6 GG keine Vorgabe über die Art der Ausgestaltung der Grundsteuer getroffen sei.[104] Damit wäre der Gesetzgeber jedenfalls (noch) nicht auf dieser Ebene gehindert, sich auch für eine nur an physikalischen Größen (wie Grundstücks- und/oder Gebäudefläche) orientierte Bemessungsgrundlage für die Grundstücksbewertung zu entscheiden.

---

[100] *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, 2019, 71 f.; *T. Schmidt* NVwZ 2019, 103 (105).
[101] S. Fn. 1
[102] *Wünsche* BB 2019, 1821.
[103] *Kriese/Löhr* WuM 2018, 321 (328).
[104] *Seer* DB 2018, 1488 (1493).

2.3 Maßgaben aus materiellem Verfassungsrecht

2.3.1 Das Äquivalenzprinzip in der verfassungsrechtlicher Kritik

Ob das Äquivalenzprinzip ein Grundsteuerreformmodell mit verfassungsfester Tragfähigkeit ausstatten kann … darüber geht ein vehementer Gelehrtenstreit, wohlgemerkt jenseits der gesellschaftspolitischen Debatte, die hier nicht aufgegriffen werden soll.

Die Vertreter der Auffassung, dass eine rein flächenbezogene Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zur Verfassungswidrigkeit derselben führen müsste, bringen ein wuchtiges Argument vor, das nicht einfach abgetan werden kann: Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG sei der unbestechliche Torwächter, der sich u. a. auch nicht von der schlanken Vollzugsattraktivität eines solchen Reformmodells blenden lässt. Die wesentlichen Begründungselemente lassen sich wie folgt beschreiben:[105]

- Das Bundesverfassungsgericht räume dem Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage zwar einen großen Reformspielraum dem Grunde nach ein, lege ihm aber andererseits strenge Zügel für die Ausnutzung desselben an. Diese Mischung von legislative **Freiheit** mit gleichheitsrechtlicher **Grundrechtsbindung** hat es durchaus in sich und könnte für „innovative“ Reformansätze ein unüberwindliches Hindernis darstellen. Die maßgebliche Passage des Bundesverfassungsgerichtsurteils lohnt es, als Sedes materiae im Wortlaut widergegeben zu werden, soweit sie hier von Interesse ist:[106]

  > *Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den* ***Belastungsgrund*** *der Steuer zu erfassen … Jedenfalls muss das so gewährte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht* ***eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung*** *des* ***Belastungsgrundes*** *sicherstellen.* (Alle Herv. d. Verf.)

- Für eine **Kosten**anlastung öffentlich bereitgestellter Leistungen gegenüber den Grundbesitzern in einer Kommune **(cost principle)** gebe das Äquivalenzprinzip für die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nichts her, da Steuern wegen ihres mangelnden Gegenleistungscharakters per se keinen quantifizierbaren Konnex zwischen Leistungsanbieter und –empfänger herstellen könnten. Der Anwendungsbereich des Äquivalenzprinzips sei als sachgerechte Maßstabsbildung auf Gebühren und Beiträge beschränkt.

- Wird das Äquivalenzprinzip von der **Nutzen**seite her verstanden **(benefit principle)**, fragt also danach, welchen Nutzen allgemeine Kommunalleistungen beim Steuerpflichtigen stiften, könne nur ein wertbezogener Maßstab den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechen. Denn der Nutzen bilde sich unmittelbar im Wert des Grundstücks ab.

---

[105] *Maithert/Lutz* StuW 2019, 22 (26); *Seer* DB 2018, 1488 (1492 f., 1495) – für eine verkehrswertorientierte Neuregelung der Grundsteuer im Übrigen: *Becker* BB 2011, 535 (538 f.) und BB 2011, 2391 (2396 f.); *Henneke* DVBl 2018, 794 (795); *Kriese/Löhr* WuM 2018, 321.

[106] BVerfG (Fn. 68), Rz. 98.

- Würde an Stelle des Verkehrswerts ein „autonom“ gebildeter Steuerwert für die Grundsteuer zur Anwendung kommen, läge ein selbstreferenzielles System vor, das sich einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle entzöge. Denn der vom Gesetzgeber gewählte Wert wäre dann per Definition immer der „richtige“ Wert. Diese Flucht aus der Grundrechtsbindung würde vor der Verfassung nicht bestehen können.

2.3.2 Die Entmythologisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab für die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer

Rechtfertigung[107] bzw. Belastungsgrund[108] der Grundsteuer de lege lata werfen bei Lichte betrachtet verstörende Schatten auf das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit, das auch hier überwiegend als maßstabsbildend nicht nur anerkannt sondern eingefordert wird. Das mag noch beim Milliardär mit seinem Immobilienbestand in vordergründiger Plausibilität konsentiert werden, wobei letztere keine Kategorie des Rechts ist. Bei der jungen Familie, die ihr Eigenheim zum größten Teil fremdfinanziert hat, läge es näher von einer typisierenden Verfehlung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu sprechen. Denn dieser Grundbesitz „gehört“ für längere Zeit überwiegend der den Kredit gewährenden Bank.[109]

Sodann überzeugt eine wertbezogene Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer nicht, wenn man das Äquivalenzprinzip nicht auf den Kopf sondern auf die Füße stellt. Die Grundsteuer gibt es nämlich nicht, weil der Nutzen ihr Kristallisationspunkt ist, den der Steuerpflichtige für seinen Grundbesitz aus dem öffentlichen Leistungsangebot vor Ort generiert, sondern weil die Kommune die (mittelbaren) Kosten dafür jenseits von Gebühren und Beiträgen zu refinanzieren sucht.[110]

Des Weiteren muss man sich die Frage nach der inneren Schlüssigkeit einer Steuer stellen, die auf das **ruhende** Vermögen erhoben wird, der aber gleichwohl eine **verkehrs**wertorientierte Bemessungsgrundlage zugrunde liegt. Das betrifft zum einen den Aspekt, dass der Verkehrswert (oder gemeine Wert) „durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“ (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). Die strukturelle Orientierung an einem Veräußerungsvorgang als innere Grundsteuerlogik irritiert. Zum anderen besteht zwischen den Infrastrukturkosten einer Kommune und dem Wert von Grundbesitz in seinen Ausprägungen Grund und Gebäude kein Zusammenhang.[111]

Die wertabhängige Reformmodellkonzeption weist damit in Bezug auf die Grundsteuer dieselben inneren Widersprüche wie die geltende Einheitsbewertung auf. Es besteht zwar kein Zweifel, dass deren groteske Wertverfehlungen mit einer auf die Höhe der Zeit gebrachten wertorientierten Bemessungsgrundlage abgestellt werden können. Nur: Auch wenn die Knöpfe der Jacke und die dazu gehörenden Knopflöcher im richtigen Abstand an- und eingenäht sind, bleibt es immer noch falsch, wenn der erste Knopf in das zweite Knopfloch eingeknöpft wird.

---

[107] S. oben A.1.2.2.
[108] S. oben A.1.2.4.
[109] Vgl. *R. Hofmann* DStJG 7 (1984), 385.
[110] *Flämig* DStJG 12 (1989), 38; *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2669).
[111] Ausführlich *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2667, 2670).

Ein abschließender Gedanke zur Einhegung wertabhängiger Reformgewissheit: *Maithert/Lutz* haben sich intensiv mit verschiedenen Reformmodellvorschlägen und Bewertungsverfahren unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung befasst.[112] Als Datengrundlage dienten die Berliner Kaufpreissammlungen der Jahre 1996–2015.[113] Zusammengefasst kommen sie zu dem Ergebnis, dass selbst die zielgenauesten wertorientierten Bewertungsverfahren eine ausgeprägte Streuung der Bewertungsergebnisse mit sich brächten. Selbst Fehlbewertungen von mehr als 35 % beträfen nicht nur Einzelfälle.[114] Wem das zu viel sei, der müsse eben auf die Erhebung der Grundsteuer verzichten.

Das darf der Wissenschaftler – ohne Vorwurf – schlankerhand anregen. Fachlich kann man so verhandeln. Eine Empfehlung an politische Entscheidungsträger, die sich ganz überwiegend zum Erhalt der Grundsteuer vereinbart haben, wird es nicht sein können.

2.3.3 Verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines wertunabhängigen Reformmodells

2.3.3.1 Die gesteigerte Darlegungslast des Andersgedachten

Mit einer bloßen Kritik wertabhängiger Bemessungsgrundlage bei der Grundsteuer ist der Weg zu einem positiven verfassungsrechtlichen Befund für ein reines Flächenmodell noch nicht frei. Dieses Ziel wird nämlich nicht erreicht, indem man Flächenmodelle mit wertabhängigen Modellen in einer Defizitgemeinschaft gemein macht. Denn in einer solchen behält das bekannte Unbehagen immer die Oberhand über noch nicht erprobtes Wagnis.

Dabei hat ein Flächenmodell keinen Anlass zu verfassungsrechtlicher Verzagtheit. Richtig ist, dass man sich bei einem Neubau in der Regel mehr Gedanken machen muss als bei der Renovierung des in die Jahre gekommenen Heimes. Dieses Nachdenken ist schon deshalb geboten, weil das Bundesverfassungsgericht weder dem Dreisten noch dem Unsicheren Verschonung gewährt, wenn er sich in eine Gesetzgebung mit „Augen zu und durch“ begeben hat und sich später dafür gegebenenfalls verantworten muss.

Es wäre zumindest hasardierend, darauf zu bauen, dass Karlsruhe sich nicht mehr trauen würde, eine reformierte Grundsteuer erneut zu verwerfen. Für etwaige Ländergrundsteuergesetze, die nach einer Grundgesetzänderung aufgrund von Öffnungsklauseln oder im Wege der Abweichungsgesetzgebung erlassen würden, sollte man vor den jeweiligen Landesverfassungsgerichten auf nichts Günstigeres hoffen.

2.3.3.2 Theorie des Systemwechsels

<u>Der Ausgangspunkt</u>

Der Kompass, den das Bundesverfassungsgericht in Rz. 98 seines Urteils dem Reformgesetzgeber mit auf den Weg gegeben hat, bedarf einer Ergänzung durch Rekurs auf das grundsatzstarke **Pendlerpauschalenurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.12.2008**.

---

[112] *Maithert/Lutz* StuW 2019, 22.
[113] *Maithert/Lutz* StuW 2019, 22 (23).
[114] *Maithert/Lutz* StuW 2019, 22 (34); skeptisch auch *Houben* StuW 2017, 184 (195) selbst zu Vergleichswertverfahren, die auf hedonischen Bewertungsansätzen beruhen.

Dieses hat Wichtiges zur gesetzgeberischen Befugnis ausgeführt, **Systemwechsel** in der Besteuerung **ohne Bindung an vorherige Grundentscheidungen** vorzunehmen.[115]

> *Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst von Verfassungs wegen die Befugnis, neue Regeln einzuführen, ohne durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein. Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird; anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung (als Anfang) einer Neukonzeption deklarieren. Die umfassende Gestaltungsfreiheit bei Entscheidungen für neue Regelungen kann vom Gesetzgeber dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn solche neuen Regeln nach Ziel und Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien nicht erkennen lassen. Einen zulässigen Systemwechsel kann es ohne ein Mindestmaß an neuer Systemorientierung nicht geben.*

<u>Die einzelnen Elemente</u>

1. Gebot des konsequenten Systemwechsels

   Ein Systemwechsel ist dem Gesetzgeber also gestattet, nicht aber ohne Weiteres. Die Abwahl eines Besteuerungsregimes genügt nämlich nicht, das neue muss auch in sich kohärent sein. Für Flächenmodelle bedeutet dies, dass sie eine **Abkehr von jedem Verkehrswertbezug** nehmen müssen, gleichviel ob Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwert.

   - **Flächenwerte in Cent/m²**, wie sie **das wertunabhängige Modell (WUM)**[116] der (seinerzeit) drei Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen aus dem Jahr 2010 enthält, sind lediglich **Rechengrößen**, die **einerseits** auf ein bestimmtes Grundsteueraufkommen ausgerichtet sind und **andererseits** Relationen zwischen Boden und Gebäuden, bzw. zwischen Wohn- und betrieblicher Gebäudenutzung ausdrücken. Sie haben keinen realen Wertbezug.[117]

     Allerdings werden auch schon diese Parameter einer „Bepreisung“ verdächtigt und als unter dem Folgerichtigkeitsaspekt nicht unproblematisch diskutiert.[118] Die Bedenken sind zwar nicht stichhaltig, da sie von einem unzutreffenden Verständnis der betreffenden „Werte“ ausgehen.[119] Allerdings: Es sollte auch „optisch“ kein Anlass zu Missverständnissen gegeben werden. Diese entstehen von vorneherein nicht, wenn die Etikettierung der Rechengrößen mit einer Währungseinheit unterbleibt. Eine Verdunkelung des Gemeinten wird so vermieden.

---

[115] BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL/07, BVerfGE 122, 210 (Rz. 80).

[116] *Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen*, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, auch „Südmodell“ genannt (vollständiger Abdruck in *Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz, 11. Aufl. 2014, 717).

[117] Als Äquivalenzzahlen je Quadratmeter sind vorgesehen: 2 Cent für die Grundstücksfläche, 20 Cent für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen, 40 Cent für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen.

[118] *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer (ifst-Schrift 526), 2018, 50, die annehmen, dass mit der Diffenzierung von Äquivalenzzahlen ansatzweise ein wertorientierter Ansatz verfolgt wird.

[119] Vgl. *Schmehl* DStJG 35 (2012), 249 (289).

Ob man die **Differenzierung von Äquivalenzzahlen nach der Grundstückslage innerhalb einer Kommune**[120] noch als flächenmodellunschädlich ansehen kann, wird vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots teilweise als zweifelhaft angesehen.[121] Dem ist entgegenzuhalten, dass „Lagefaktoren" zu keiner Wertzuschreibung führen, sondern wiederum nur Relationen zwischen Gemeindegebieten abbilden (Multiplikation einer Äquivalenzzahl z. B. mit den Faktoren 0,5 oder 2). Gleichwohl liegt eine Missinterpretation als **Wert**cluster nicht fern, sodass man sich in diese Gefahrenzone nicht ohne Not begeben sollte.

- Der Vorschlag, das „Südmodell" mit einem **gemeindepauschalen Regionalwert** zu ergänzen, ist eine interessante Fortentwicklung desselben und vermeidet die mögliche Falle, die die soeben beschriebenen Lagefaktoren innerhalb einer Gemeinde darstellen.[122] Es besteht kein Zweifel, dass die Infrastrukturleistungen z. B. zwischen Ballungsräumen und ländlichen Regionen erheblich differieren.

  Allerdings stünde man hier vor der heroischen Aufgabe, die Relationen ins rechte Maß zu setzen. Voraussetzung für Letzteres ist die Entwicklung eines tragfähigen Referenzsystems. Dies für ein ganzes Land abzuschichten, will gut überlegt sein, nicht nur weil es hier auf fachlich überzeugende Trennschärfe, sondern vorzugsweise auf politischen Konsens ankommt.

- Eine **Anreicherung mit echten Wertelementen** würde für jedes flächenbezogene Reformmodell ein verfassungsrechtliches Risiko mit absehbar schlechtem Ausgang bedeuten. Hier besteht ein veritables modellsystematisches No-Go.

2. Fortschreibung des Belastungsgrundes der Grundsteuer

   Für eine wertunabhängige, weil flächenbezogene Bemessungsgrundlage muss der Belastungsgrund der Grundsteuer erneuert werden. Das an Auszehrung leidende Deutungsangebot des geltenden Grundsteuerrechts (s. oben A.1.2.4) ist hierfür nicht mehr zu gebrauchen.[123]

   Der Belastungsgrund ist folglich aus der bislang vorhandenen Kongruenz mit der Rechtfertigung der Grundsteuer heraus in Eigenständigkeit zu erheben. Er ist in der besonderen Janusgesichtigkeit der Grundsteuer zu erblicken, die einerseits als Steuer keinem Leistungs-/Gegenleistungssynallagma unterliegt, andererseits unhintergehbar mit einem Kostentragungsimperativ gegenüber jedem grundbesitzenden Gemeindebürger auftritt, dem Infrastrukturleistungen auf der unmittelbarsten staatlichen Ebene angeboten werden.

---

[120] Genau dies schlägt der *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* in seinem Jahresgutachten 2018/19, 365 f. vor.

[121] *Scheffler/Roith* (Fn. 117), 55, erblicken darin den verkappten Versuch, den Verkehrswert zumindest ansatzweise zu erfassen.

[122] *G. Kirchhof* DStR 2019, 2661 (2669 f.) ist allerdings selbst der Auffassung, dass das Gelingen eines Flächenmodells von dieser Ausdifferenzierung nicht abhängt und würde einem gemeindepauschalen Regionalwert nur eine „Nebenrolle" einräumen.

[123] *P. Kirchhof* (Fn. 16), § 2 Rz. 35, der deshalb allerdings zu dem Ergebnis kommt, die Grundsteuer nicht mehr in seinen gesetzgeberischen Reformentwurf aufzunehmen (ebd. Rz. 36).

„Äquivalenz“ wird hier vom Steuerpflichtigen noch als ein „dafür“ erlebt, während sie sich in Bezug auf Steuergläubiger höherer staatlicher Ebenen (Bund/Land) in eine gestaltlose „Globaläquivalenz“ verflüchtigen würde; sie ist deshalb auch keiner Verallgemeinerung zugänglich. Dieser Nexus ist vielmehr ein Spezifikum gemeindlicher Realsteuern: Räumlich lokal bereit gestellte und politisch „vor Ort“ verantwortete öffentliche Güter werden vom Gemeindebürger bzw. -unternehmer in seiner privaten und/oder betrieblichen Sphäre in Anspruch genommen. Damit wird zwar kein Leistungs-/Gegenleistungskonnex, wie er im engeren oder weiteren Sinne den Vorzugslasten eigen ist, etabliert, jedoch ein „Matching“ von Anbieter- und Nachfragerseite innnerhalb der kleinsten räumlich-administrativen/geographisch-politischen Einheit feststellbar.

Das Wesen der Grundsteuer in historischem Herkommen und gegenwärtiger Realität derart beschrieben, vermittelt das Äquivalenzprinzip einen Belastungsgrund im schwer zu fassenden Raum zwischen Mittelerwerb und Mittelverwendung als gesicherten Anknüpfungspunkten staatlichen Steuerzugriffs.

3. Die Anforderungen an die Maßstäblichkeit

Kategorien der Prüfung

Um festzustellen, ob ein wertunabhängiges Modell eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des Belastungsgrundes sicherstellt, wird sich die Prüfung auf zwei kategoriale Anknüpfungspunkte beziehen müssen. Dies sind:

- Zum einen geht es um die Frage, in welchen Bestandteilen eines Grundstücks als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens sich der Belastungsgrund materialisiert. (Grund und Boden und/oder Gebäude). Mit anderen Worten: Es ist zu entscheiden, ob das heutige **Modell der verbundenen Grundsteuer** weiterzuverfolgen ist oder ob auch eine **Bodenflächensteuer** (analog Bodenwertsteuer) denkbar ist.
- Da man auf physikalische Größen unmittelbar keinen Tarif anlegen kann, muss Fläche in eine für „Tarifsprache“ lesbare Quantität übersetzt werden. Damit stellt sich zum anderen die Frage, ob die nicht wertbezogenen Parameter nach den Grundstücksbestandteilen bzw. nach deren Nutzung differenzieren müssen/dürfen.

Stellungnahmen im Schrifttum

- *G. Kirchhof*[124] und *Schmehl*[125] attestieren dem „Südmodell“ den Einklang mit der Verfassung, als es den steuerlichen Geltungsgrund der Grundsteuer im Äquivalenzgedanken ausdrücklich benennt und hieraus die Steuerlast ableitet.[126] Da sich die Grundsteuer als Objektsteuer nach dem Grundbesitz richtet, typisieren **Größe und Nutzung des Grundbesitzes** sachgerecht die Leistungen, die von der Gemeinde in Anspruch genommen werden.

[124] DStR 2019, 2661 (2669 ff.).
[125] DStJG 35 (2012), 249 (288 ff.).
[126] Die Flächenmerkmale verstanden als Indikator für die Intensität kommunaler Infrastruktur und damit auch für die daraus entstehenden Kosten: Zwei Grundstücke mit gleicher Nutzungsart und gleichen Flächen werden deshalb gleich hoch mit Grundsteuer belastet.

- *Homburg*[127] plädiert für eine weiter vereinfachte Version des „Südmodells". Eine Differenzierung der Flächenwerte/m² solle nur zwischen Boden und Gebäude, nicht aber zwischen Wohnnutzung und betrieblicher Nutzung, vorgenommen werden. Das Verhältnis der jeweiligen Beträge spiegele typisierend die Relation von Boden- und Gebäudewerten wieder.
- *Lang*[128] hat sich zugunsten des „Südmodells" ausgesprochen, da es sich verfassungsrechtlich überzeugender rechtfertigen ließe, als eine Grundsteuer, die tendenziell nach falschen Werten bemessen wird. Das Quantifizierungs-/Zuordnungsproblem wird sogleich noch zu beleuchten sein.

Eigene Auffassung

- Bodenflächensteuer

  Bei der Boden**wert**steuer, die als wert**ab**hängiger Gegenpart zur Boden**flächen**steuer durchaus Anhängerschaft gefunden hat, wird die verfassungsmäßige Darstellbarkeit überwiegend nicht problematisiert oder jedenfalls positiv angenommen.[129] Das ist so unproblematisch nicht, bleibt doch mit dem Gebäude eine nicht unwichtige wertbestimmende Komponente ohne Berücksichtigung.[130]

  Die gleichheitsrechtliche Problematik, die dieses Reformmodell vor dem Hintergrund eines bloßes Fiskalzwecks in der Tat unrettbar beschädigen könnte, wird allerdings spätestens auf der Rechtfertigungsebene saniert: Dies leistet das unterlegte **Lenkungskonzept**, weil Druck auf die Zuführung brachliegender Grundstücke zur Bebauung dadurch ausgeübt werden soll, indem das Liegenlassen zu keiner niedrigeren Grundsteuer als bei einem bebauten Grundstück führt, und weil die reine Grundstücksspekulation nicht belohnt werden soll. Schließlich wird mit Recht das Bundesverfassungsgericht dahingehend zitiert, dass „der Gesetzgeber bei der Grundsteuer ebenso wenig wie bei anderen Steuern gehindert (sei), mithilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen ...".[131]

  Das für die Bodenwertsteuer gefundene Ergebnis wird man auf die Bodenflächensteuer übertragen können. Die Störung des Äquivalenzprinzips durch die Vernachlässigung des Gebäudefaktors würde wohl auch hier durch den Lenkungszweck kompensiert werden können. Ein unverbundenes Flächenmodell wäre danach zumindest verfassungsrechtlich vertretbar.

---

[127] Wirtschaftsdienst 2018, 169 (174).

[128] DStJG 35 (2012), 307 (317 f.).

[129] *Kriese* ZfSÖ 2016, 53; *Kriese/Löhr* WuM 2018, 321; *Henger/Schaefer*, Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015; *NABU-Bundesverband,* NABU-Position – Die Grundsteuer nachhaltig reformieren, 2010; *Löhr/Kempny* DStR 2019, 537; *Seer* DB 2018, 1488 (1493 f.); *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Einzelfragen zur Grundsteuer (Ausarbeitung vom 7. Mai 2018 , WD 4 – 3000 – 074/18), 9 ff.; ders., Überblick zur Grundsteuerreform (Ausarbeitung vom 14. September 2018, WD 4 – 3000 – 147/18), 13 ff.

[130] *Ronnecker* ZKF 2018, 49 (50 f.) kommt deshalb zum gegenteiligen Ergebnis; mit anderer Begründung ebenfalls ablehnend *Beck* DStR 2016, 2689 (2692 f.); zweifelnd *Eisele* NWB 2018, 1299 (1306).

[131] BVerfG (Fn. 68), Rz. 168.

- Differenzierung von Äquivalenzzahlen

  Wenn man sich der Frage nach der Differenzierung von Äquivalenzzahlen zuwendet, spricht vieles für die Auffassung von *Homburg*.[132] Unterschiedliche **Relationsfaktoren zwischen Wohn- und gewerblicher Nutzung** sind belastbar nicht begründbar. Wie sollte diesbezüglich ein jeweils unterschiedlicher Aufwand der Kommune typisierend darstellbar sein? Dies ist kaum plausibel zu machen, weil die Infrastrukturkosten einer Kommune für Privat und Gewerbe eben nicht typisiert in ein unterschiedliches Verhältnis gesetzt werden können.[133]

  Es stellt sich sodann die Frage, ob man nicht mit nur einer Äquivalenzzahl für Grund und Boden sowie Gebäude auskommen könnte. Das ginge wiederum zu weit, denn es besteht kein Zweifel, dass unbebaute Grundstücke nicht annähernd vergleichbar kommunaler Kostenverursacher wie Wohn- und Gewerbeimmobilien sind. Man wird hier sogar eine signifikante Differenz fordern müssen, um einer allein durch praktische Anschauung gewonnenen Logik Genüge zu tun.

  Für die deutliche Abstufung des „Südmodells“ zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits spricht insofern einiges. Die Differenzierung der Äquivalenzzahlen nach Nutzungsart der Gebäude sollte dagegen aufgegeben werden.

Quantifizierungs- und Zurechnungsproblematik

Das Quantifizierungs- und Zurechnungsproblem kann nicht gegen den Äquivalenzgedanken gewendet werden, fordert aber eine maßvolle Besteuerung.[134] Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht das unterstellte stählerne Korsett, das (brüchige) wertbezogene Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer ohne Möglichkeit einer Alternative erzwingen würde.[135] Allein schon deshalb nicht, weil das Quantifizierungsproblem bei jenen – wie wir gesehen haben[136] – keineswegs in nur vernachlässigbarem Maße auftritt. Schwerwiegender ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip hier als Steuerlastverteilungsmaßstab schon vom Start weg rumpelt, wie ein Meterstab nicht passt, der ein guter Meterstab ist, wenn er die Entfernung korrekt misst, zur Bestimmung der Menge einer Flüssigkeit aber nicht taugt.

4. Der Blick in eine „Nische“ des geltenden Grundsteuergesetzes

   Ein Blick in die gelebte Grundsteuerwirklichkeit, um das in den Auswirkungen angeblich so Problematische zu widerlegen, das einige Stimmen wertunabhängigen Reformmodellen entgegenhalten, zeigt: So etwas gibt es schon und darüber ist oben (s. B.6) auch berichtet worden.

---

[132] S. Fn. 126.

[133] Ebenso *Scheffler/Roith* (Fn. 117), S. 65 ff.

[134] Vgl. *Witte/Tebbe* (Fn. 28), 27.

[135] *Schmehl* DStJG 35 (2012), 249 (289), der darauf hinweist, dass insbesondere der Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 (BVerfGE 117, 1) keine taugliche Berufungsinstanz für die gegenteilige Auffassung ist; *Zochert* BB 2011, 3105 den Monopolanspruch wertbezogener Bemessungsgrundlage bei der Grundsteuer, als Replik auf *Becker* BB 2011, 535 (538 f.) und BB 2011, 2391 (2396 f.), zurückweisend.

[136] *Maithert/Lutz* StuW 2019, 22.

Freilich ist § 42 GrStG als Übergangsvorschrift für die neuen Länder in der besonderen Nachwendesituation ins Leben gerufen worden.[137] Der Übergang hatte aber bis heute ein recht langes Leben. Nehmen wir mit: Wenn damals eine Regelung unter dem Leitmotiv „Keep it simple!“ möglich gewesen ist … warum soll das heute nicht mehr gehen?

Ergebnis

1. Nach alledem ist die verfassungsfeste Option auf ein wertunabhängiges Reformmodell auf dem besonderen Terrain der Grundsteuer vorhanden. Das Äquivalenzprinzip steht im hier zu verhandelnden Kontext auf Augenhöhe mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Letzteres hat kein Monopol auf die Auswahl des Belastungsgrundes.[138] Beide Prinzipien, Bedeutsamkeit am richtigen Ort einfordernd, streiten im Sinne praktischer Konkordanz **gegen** eine verfassungsrechtliche Ausschlusslogik.[139]
2. Dies eröffnet dem Gesetzgeber echte, weil verfassungsrechtlich verantwortbare Wahlfreiheit für die politische Entscheidung über ein neues Grundsteuerrecht. Er darf sich (auch) für einen äquivalenztheoretischen Ansatz als ein dem Steuergläubiger Kommune angemessenes Prinzip entscheiden.[140]
3. Die **Systemumstellung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage** muss **konsequent** sein. Systemfremde Abweichungen vom Flächenmaßstab oder gar die Integration von Wertelementen wären verfassungsrechtlich bedenklich, das „Beste“ aus beiden Welten könnte vor einem Verfassungsgericht zur schlechtesten aller Kombinationen werden. Für ein wertunabhängiges Grundsteuermodell gilt dasselbe, wie für ein wertabhängiges: Beide sind **„sortenrein“** umzusetzen.
4. Auf der **Ebene der Bemessungsgrundlage** ist eine Differenzierung von Äquivalenzzahlen zwischen Grund und Boden einerseits und Aufbauten andererseits vorzunehmen. Eine weitere Relationsbildung zwischen Wohnnutzung und betrieblicher Nutzung sollte unterbleiben.
5. **Nachsteuerungen und Feinjustierungen** der so erhaltenen Bemessungsgrundlage sind damit **keineswegs verboten**. Sie können verfassungssicher auf der Ebene der Steuermesszahlen vorgenommen werden, wenn sie von einem nachvollziehbaren Grund getragen werden.

---

137 Vgl. *Troll/Eisele* (Fn. 115), § 42 Rz. 2.

138 *Schmehl* DStJG 35 (2012), 249 (289 f.); ebenso Vorlagebeschluss des BFH II R 16/13 v. 22.10.2014, BFHE 247, 150 (Rn.51): „Aus der Zusammenschau von Bewertungsregeln und Grundsteuer ergibt sich, dass sich die durch die Einheitsbewertung vorgezeichnete Steuerlast wegen des Charakters der Grundsteuer **nicht** (Herv. d. Verf.) an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausrichten muss.“

139 Das Prinzip der praktischen Konkordanz wurde von *Hesse* in der verfassungsrechtlichen Diskussion geprägt. Es besagt, dass verfassungsrechtlich geschützte Rechtsgüter in der Problemlösung einander so zugeordnet werden, dass jedes von ihnen Wirklichkeit gewinnt (*Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Aufl. 1999, Rz. 72). Darum geht es hier natürlich nicht. Die Begriffsleihe verfolgt lediglich den Zweck, mit ihrer Konnotation den Alleinvertretungssanspruch des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Grundsteuer zurückzuschneiden.

140 *Flämig* DStJG 12 (1989), 37 f.; ähnlich *Schmehl* DStJG 35 (2012), 249 (285).

E. Stand der Reformgesetzgebung

1. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG)[141]

1.1 Die innere Logik des Reformmodells

Das Bundesregierung hat am **21. Juni 2019** drei Gesetzentwürfe beschlossen, die die Einigung der Berliner Koaltionsparteien für eine Grundsteuerreform ein gutes Jahr nach dem Bundesverfassungsgerichtsurteil umsetzen. Einer der Regierungsentwürfe beinhaltet die „Reparatur" der (noch) geltenden Einheitsbewertung. Als dessen Leitmotive lassen sich die Folgenden herausarbeiten:

Leitmotiv 1

Steuerpolitisches Ziel

❶ Sicherung des bisherigen Grundsteueraufkommens

❷ Keine Erhöhung desselben[142]

Die Regelungen des Regierungsentwurfs erbringen den zur Erreichung dieses Ziels von einem Bundesgesetzgeber leistbaren Beitrag: Wegen steigender Bemessungsgrundlage eine **Senkung der Steuermesszahlen**, die rechnerisch bundesweit unter Annahme konstanter Hebesätze zu einem annähernd gleichen Grundsteueraufkommen führen würde. Dies funktioniert aber nur unter folgenden Bedingungen:

- Die Kooperation der Kommunen ist unverzichtbar, da die durch die Neubewertung des Grundbesitzes eintretenden Belastungsverschiebungen nur durch entsprechende Ausübung des Hebesatzrechts egalisiert werden können.
- Kommunen in einem Haushaltssicherungsverfahren darf landesrechtlich nicht verwehrt werden, eine Hebesatzanpassung zur Wahrung der gemeindlichen Aufkommensneutralität vorzunehmen.
- Zu guter Letzt ist Aufkommensneutralität nur auf der Ebene der jeweiligen kommunalen Gebietskörperschaft denkbar, nicht aber innerhalb dieser jeweils für die einzelnen Steuerobjekte.

[141] GrStRefGE (Fn.1).

[142] GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, Vorblatt „A. Problem und Ziel", 80 und 83/BR-Drs 354/19, Vorblatt „A. Problem und Ziel", 82 und 86.

Leitmotiv 2

Systementscheidung

Erhaltung des Bewertungs- und Grundsteuerrechts in seiner Grundstruktur und seine Fortentwicklung nach Maßgabe der vom Bundesverfassungsgericht gestellten „Hausaufgaben".[143]

1. Reduzierung auf zwei der bisher drei Vermögensarten unter Beibehaltung der WE Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Grundstücke
2. Wert**ab**hängiges Grundsteuermodell mit dem „Bewertungsziel eines objektiv-realen Grundsteuerwerts als Bemessungsgrundlage für eine relations- und realitätsgerechte Besteuerung"[144] unter Übernahme der bisherigen Bewertungsmethoden
3. System von Hauptfeststellung, Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung sowie Nachfeststellung
4. Dreistufiges Besteuerungsverfahren mit Grundsteuerwertfeststellung sowie Steuermessbetrags- und Grundsteuerfestsetzung

Aus dem Charakter der **Grundsteuer** als **Sollertragsteuer** (s. oben A.1.1) wird ohne Weiteres als maßgeblicher Bezugsrahmen das **Leistungsfähigkeitsprinzip** postuliert. Denn die „mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widergespiegelt wird, vermittelt eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners".[145] Damit ist auch der **Belastungsgrund** des GrStRefGE umschrieben, ohne dass dieser Begriff ausdrücklich genannt wird.[146] Er stellt die 1:1-Fortschreibung des Belastungsgrundes des (noch) geltenden Grundsteuerrechts dar (s. oben A.1.2.4).

Dies ist flott formuliert, blendet aber die Möglichkeit eines dem Äquivalenzprinzip folgenden wert**un**abhängigen Grundsteuermodells aus. Dass einem solchen weder aus der Grundsteuer innewohnenden Prinzipien noch verfassungsrechtlich etwas entgegensteht, wurde bereits dargetan (s. oben D.2). Insofern ist die Behauptung eines Mangels an „Alternativen"[147] zur Modellentscheidung des Regierungsentwurfs … falsch!

1.2 „Darf der Bundesgesetzgeber überhaupt?"

Der Abschnitt „VI. Gesetzgebungskompetenz"[148] in der Begründung „A. Allgemeiner Teil" ist von bemerkenwerter Ausführlichkeit, der argumentative Aufwand erheblich. Die immer wieder geäußerte Befürchtung gerade von Länderseite, der Bundesgesetzgeber habe ohne Verfassungsänderung möglicherweise keine Gesetzgebungskompetenz (mehr) für eine

---

143 GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, Vorblatt „B. Lösung" und 80/BR-Drs 354/19, Vorblatt „B. Lösung" und 82.
144 GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 84/BR-Drs 354/19, 87.
145 GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 84/BR-Drs 354/19, 86 f.
146 *Löhr* DStR 2019, 1433.
147 GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, Vorblatt „C Lösung" und 88/BR-Drs 354/19, Vorblatt „C Lösung" und 91.
148 GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 88 ff./BR-Drs 354/19, 91 ff.

Grundsteuerreform, hat sich in dieser Verteidigungsschrift niedergeschlagen. To make a long story short:

- Die Herleitung einer originären konkurrierenden **Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG** atmet eine frohgemute Selbstgewissheit, der man sich nicht anschließen sollte – wenn man nicht ins Risiko gehen will.
- Die **Anpassungskompetenz aus Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG** lässt sich mit besseren Gründen reklamieren – wenn man mit über die Brücke geht, dass der Gesetzentwurf **keine grundlegende Neukonzeption** des Grundsteuerrechts enthält.[149]
- Dies kann aber alles dahingestellt bleiben, da mit einer zeitgleich eingebrachten Grundgesetzänderung die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes festgeschrieben werden soll, verbunden mit umfassender Regelungskompetenz der Länder im Wege der Abweichungsgesetzgebung nach Art. 72 Abs. 3 GG (s. unten 3.).

1.3 Die neue Bemessungsgrundlage

1.3.1 Allgemeines

Die **Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer** soll in Zukunft als **Grundsteuerwert** bezeichnet werden, der wie bisher nach dem Bewertungsgesetz zu ermitteln ist (§ 13 Abs. 1 Satz 2 GrStGE). Erfasst werden nur noch die beiden folgenden **Vermögensarten** (§ 218 Satz 1 BewGE):

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Nr. 1 => § 232 BewGE)
- Grundvermögen (Nr. 2 => § 243 BewGE)

Hinsichtlich der Zuordnung von Betriebsgrundstücken s. § 218 Satz 2 und 3 BewGE.

Hauptfeststellungen sollen in Zukunft alle **sieben** Jahre stattfinden (§ 221 Abs. 1 BewGE). Die **erste** wird auf den **1.1.2022** durchgeführt (§ 266 Abs. 1 BewGE).

1.3.2 Grundsteuerwert von Grundstücken

1.3.2.1 Unbebaute Grundstücke

	Geltendes Recht		Grundsteuer-Reformgesetz
	Grundstücksfläche in m^2		Grundstücksfläche in m^2
x	Verkehrswert per 1.1.1964	x	Bodenrichtwert[1, 2]
=	**Bodenwert** (§§ 9, 17 Abs. 3 BewG)	=	**Bodenwert**[3] (§§ 247 BewGE, 196 BauGB)

[149] Umfassend zum Meinungsstand pro und contra *Scheffler/Hey* (Fn. 100), 61 ff.

Erläuterungen

❶ In **§ 10 der Immobilienwertermittlungsverordnung** wird ein **neuer Absatz 3** eingefügt, der bestimmt, dass Bodenrichtwertzonen grundsätzlich so abzugrenzen sind, dass **lagebedingte Wertunterschiede** zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück **nicht mehr als (+/–) 30 Prozent** betragen. Damit sind die Spielräume für den Zuschnitt von Bodenrichtwertzonen gesetzlich begrenzt.

❷ Die **Gesetzesbegründung** enthält den **Appell an den Landesgesetzgeber** sicherzustellen, dass die zur Erfüllung der Erklärungspflichten erforderliche Auskunft über den Bodenrichtwert **kostenfrei** ist.[150]

❸ Der **Bodenwert** – der Begriff findet sich in § 257 Abs. 1 Satz 1 BewGE – ist der **Grundsteuerwert** unbebauter Grundstücke (§ 247 Abs. 1 BewGE).

1.3.2.2 Bebaute Grundstücke

Allgemeines

§ 250 Abs. 1 BewGE regelt, dass der Grundsteuerwert bebauter Grundstücke nach dem **Ertragswertverfahren** oder **Sachwertverfahren** zu ermitteln ist.

- Bei **Ein**- und **Zweifamilienhäusern** sowie **Mietwohngrundstücken** und **Wohnungseigentum** ist ein vereinfachtes **Ertrags**wertverfahren (§ 250 Abs. 2 BewGE) anzuwenden.
- Ein vereinfachtes **Sach**wertverfahren erfolgt bei **Geschäfts**- und **gemischt genutzten Grundstücken** sowie **Teileigentum** und **sonstigen bebauten Grundstücken** (§ 250 Abs. 3 BewGE).

Für ein bebautes Grundstück gibt es jedoch – gleich welches Bewertungsverfahren zur Anwendung kommt – einen **Mindestwert**, der nicht unterschritten werden darf. Dies sind **75 % des Wertes**, mit dem der **Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück** zu bewerten wäre (§ 251 BewGE).[151]

[150] GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 110/BR-Drs 354/19, 118.
[151] Geltendes Recht **50 %** (s. oben B.3.3.3).

Ertragswertverfahren – Vergleich geltendes Recht/Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz

Geltendes Recht

	Jahresrohmiete (§ 79 BewG)
x	Vervielfältiger (§ 80 BewG i. V. m. Anlagen 3–8 BewG)
–/+	Zu-/Abschläge (§§ 81 f. BewG)
=	**Grundstückswert** (§ 78 BewG)

Grundsteuer-Reformgesetz

		Grundstücksfläche in m^2
	x	Bodenrichtwert
	=	Bodenwert[1] (§§ 247 BewGE, 196 BauGB)
	x	Umrechnungskoeffizient bei EFH und ZFH[2] (§ 257 Abs. 1 Satz 2 BewGE i. V.m. Anlage 36 BewGE)
	x	Abzinsungsfaktor[3, 4, 5] (§ 257 Abs. 2 BewGE i. V.m. Anlage 41 BewGE)
①	=	**Abgezinster Bodenwert** (§ 257 BewGE)
+		Rohertrag des Grundstücks[6] (§ 254 BewGE i. V. m. Anlage 39 BewGE)
	–	Bewirtschaftungskosten[7] (§ 255 BewGE i. V. m. Anlage 40 BewGE)
	=	Reinertrag des Grundstücks (§ 253 Abs. 1 BewGE)
	x	Vervielfältiger[8] (§ 253 Abs. 2 BewGE i. V. m. Anlagen 37 und 38 BewGE)
②	=	**Kapitalisierter Reinertrag des Grundstücks** (§ 253 Abs. 2 BewGE)
=		**Grundsteuerwert**[9] (§ 252 BewGE)

Erläuterungen

❶ Der **Bodenwert** – der Begriff findet sich in § 257 Abs. 1 Satz 1 BewGE – ist der **Grundsteuerwert** unbebauter Grundstücke (§ 247 Abs. 1 BewGE).

❷ Der **Bodenwert** steigt bei kleiner werdenden Grundstücken ab einer **Grundstückgröße von ca. 500 m²** regelmäßig stark an. Bei größer werdenden Grundstücken geht die Minderung des Quadratmeterpreises im Verhältnis zur Fläche hingegen zurück und vermindert sich bei einer **Grundstücksgröße von 2.000 m²** nur noch marginal. Diese Wertabhängigkeit des Bodenrichtwerts in Relation zur Fläche soll insbesondere bei **Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken** gegeben sein.[152] Bei deren Bewertung sind zur Berücksichtigung abweichender Grundstücksgrößen auf den Bodenwert **Umrechnungskoeffizienten** nach Anlage 36 zum BewGE anzuwenden (§ 257 Abs. 1 Satz 2 BewGE).

❸ Der Bodenwert ist über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen. Der zutreffende **Abzinsungsfaktor** ist Anlage 41 zum BewGE zu entnehmen (§ 257 Abs. 2 Satz 1 BewGE). Der Abzinsungsfaktor bestimmt sich wiederum

- nach dem **Liegenschaftszinssatz** und
- der **Restnutzungsdauer des Gebäudes**

(§ 257 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. §§ 256 und 253 Absatz 2 Satz 3 bis 6 BewGE).

❹ **Liegenschaftszinssätze** sind die Zinssätze, mit denen der Wert von Grundstücken je nach Grundstücksart durchschnittlich und marktüblich verzinst wird (§ 256 Abs. 1 Satz 1 BewGE). **Marktübliche Liegenschaftszinssätze** werden grundstücksartbezogen **gesetzlich normiert** (§ 256 Abs. 1 Satz 2 BewGE). Zur Gewährleistung einer relations- und realitätsgerechten Bewertung von **EFH** und **ZFH** sowie von **Wohnungseigentum** ist eine **Abstufung der gesetzlich normierten Zinssätze in Korrelation zu den Bodenrichtwerten** vorgesehen (§ 256 Abs. 2 und 3 BewGE).

❺ Die **Restnutzungsdauer des Gebäudes** berechnet sich grundsätzlich als **Unterschiedsbetrag zwischen dessen wirtschaftlicher Gesamtnutzungsdauer**, die sich aus Anlage 38 zum BewGE ergibt, **und dem Alter des Gebäudes** am Bewertungsstichtag (§ 253 Abs. 2 Satz 3 BewGE). Die **Restnutzungsdauer** eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt jedoch **mindestens 30 %** der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 Satz 5 BewGE).

❻ Der **Rohertrag des Grundstücks** (§ 254 BewGE) ergibt sich

- im Ausgangspunkt aus den im **Mikrozensus des Statistischen Bundesamts** abgeleiteten **durchschnittlichen monatlichen Nettokaltmieten** (Anlage 39 Teil I zum BewGE),

[152] GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 116/BR-Drs 354/19, 125.

- die nach **sechs gemeindescharfen Mietniveaustufen** weiter differenziert werden (Abschläge bzw. Zuschläge nach Anlage 39 Teil II zum BewGE).[153]

Daraus ergibt sich folgende Übersicht:

Monatliche Nettokaltmieten in €/m² (Wertverhältnisse Stand 1. Januar 2022)							
Land	**Gebäudeart**	**Wohnfläche**	**Baujahr des Gebäudes**				
			Bis 1948	1949–1978	1979–1990	1991–2000	Ab 2000
A-/B-Land	Einfamilienhaus	< 60 m²					
		60 m²–100 m²					
		ab 100 m²					
	Zweifamilienhaus	< 60 m²					
		60 m²–100 m²					
		ab 100 m²					
	Mehrfamilienhaus (> 2 Wohnungen)	< 60 m²					
		60 m²–100 m²					
		ab 100 m²					

+/-

Mietniveaustufen[154]		
Mietniveaustufe	**Abschlag**	**Zuschlag**
1	– 22,5 %	
2	– 10,0 %	
3	+/– 0 %	
4		+ 10,0 %
5		+ 20,0 %
6 und höher		+ 32,5 %

7. **Bewirtschaftungskosten** sind die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung marktüblich entstehenden jährlichen Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten, und das Mietausfallwagnis, die nicht durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckt sind (§ 255 Absatz 1 BewGE). Die Bewirtschaftungskosten werden in der Anlage 40 zum BewGE pauschaliert berücksichtigt und nach unterschiedlichen Grundstücksarten sowie der jeweiligen Restnutzungsdauer der Gebäude diffenziert.

---

[153] *Löhr* DStR 2019, 1433 (1434 ff.) hält die fehlende **inner**gemeindliche Lagendifferenzierung für einen Verstoß gegen die Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts nach relations- und realitätsgerechter Bewertung; ebenfalls Zweifel anmeldend *Wünsche* BB 2019, 1821 (1824).

[154] Die gemeindebezogene Einordnung in die Mietniveaustufen ergibt sich aus dem *Entwurf einer Verordnung zur Durchführung des § 254 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes* (Ermächtigung in § 263 Abs. 2 BewGE). Grundlage der Einordnung ist § 12 des Wohngeldgesetzes i. V. m. § 1 Absatz 3 und Anlage der Wohngeldverordnung.

❽ Auf den jährlichen Reinertrag des Grundstücks wird der **Vervielfältiger** nach Anlage 37 zum BewGE angewendet, um zum kapitalisierten Reinertrag des Grundstücks zu gelangen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 BewGE). Der Vervielfältiger bestimmt sich wiederum

- nach dem **Liegenschaftszinssatz** (§ 253 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 256 BewGE – s. hierzu oben ❹) und
- der **Restnutzungsdauer des Gebäudes** (§ 253 Abs. 2 Satz 2 bis 6 BewGE – s. hierzu oben ❺).

Je höher der Liegenschaftszinssatz ist, desto niedriger ist der Vervielfältiger, mit dem der Reinertrag multipliziert wird.[155]

❾ Mit dem **Grundsteuerwert** sind die Werte für den Grund und Boden, die Gebäude, die baulichen Außenanlagen und die sonstigen Anlagen abgegolten (§ 252 Satz 2 BewGE).

[155] *Jarass/Trautvetter* BB 2019, 1751 (1752): „Liegenschaftszinssatz: ein Wolf im Schafspelz“.

Sachwertverfahren – Vergleich geltendes Recht/Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz

Geltendes Recht

		Grundstücksfläche in m^2
	x	Verkehrswert per 1.1.1964
①	=	**Bodenwert** (§§ 84, 9, 17 Abs. 3 BewG)
		Umbauter Raum in m^3 (Anlage 12 BewRGr)
	x	Durchschnittliche Herstellungskosten des Jahres 1958, umgerechnet auf 1.1.1964 (§ 85 Satz 1 und 2, Anlagen 14–16 BewRGr)*
	=	Gebäudenormalherstellungswert (§ 85 Satz 2 BewG)
+	–	Absetzungen für Wertminderung (§ 85 Satz 3 BewG) wegen • Alters des Gebäudes (§ 86 BewG) • Baulicher Mängel und Schäden (§ 87 BewG)
	=	Gebäudesachwert (§ 85 Satz 3 BewG)
	–	Abschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 2 BewG)
	+	Zuschläge (§§ 85 Satz 4, 88 Abs. 1 und 3 BewG)
②	=	**Gebäudewert** (§ 83 Satz 1 BewG)
+ ③		**Wert der Außenanlagen** (§ 89 BewG)
=		**Ausgangswert** (§ 83 Satz 1 BewG)
x		Wertzahl (§§ 83 Satz 2, 90 BewG)
=		**Grundstückswert** (§ 83 BewG)

* Die durchschnittlichen Raummeterpreise ergeben sich aus den **Anlagen 14–16** der BewRGr. Die dort genannten Werte berücksichtigen bereits die Fortschreibung auf die Baupreisverhältnisse vom 1.1.1964.

Grundsteuer-Reformgesetz

		Grundstücksfläche in m^2
	x	Bodenrichtwert
①	=	**Bodenwert**[1] (§§ 258 Abs. 2, 247 BewGE)
		Brutto-Grundfläche in m^2 [2] (§ 259 Abs. 2 BewGE)
+	x	Normalherstellungskosten[3], auf den Bewertungsstichtag angepasst[4] (§ 259 Abs. 1, 2 und 3 BewGE i. V. m. Anlage 42 BewGE)
	=	Gebäudenormalherstellungswert (§ 259 Abs. 2 BewGE)
	–	Alterswertminderung (§ 259 Abs. 4 i. V. m. Anlage 38 BewGE)
②	=	**Gebäudesachwert** (§ 258 Abs. 1 Satz 1 BewGE)
=		**Vorläufiger Sachwert** (§ 258 Abs. 3 Satz 1 BewGE)
x		Wertzahl[5] (§ 260 BewGE i. V. m. Anlage 43 BewGE)
=		**Grundsteuerwert** (§ 258 Abs. 3 Satz 2 BewGE)

Erläuterungen

❶ Durch den Ansatz von **Boden- und Gebäudesachwert** sind sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, und der Wert der sonstigen Anlagen abgegolten (§ 258 Abs. 1 Satz 2 BewGE).

❷ Das „Maß aller Dinge“ ist nicht mehr der „umbaute Raum“ eines Gebäudes, sondern dessen **„Brutto-Grundfläche“** (§ 259 Abs. 2 BewGE).

❸ Die in Anlage 42 BewGE enthaltenen **Normalherstellungskosten** sind aus dem arithmetischen Mittelwert der **Regelherstellungskosten** von vergleichbaren Gebäudearten für **Standardstufen 2 bis 4 laut Anlage 24 zum BewG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes vom 2. November 2015** abgeleitet worden. Die Regelherstellungskosten in der Anlage 24 zum BewG wurden in Anlehnung an die **Normalherstellungskosten 2010** der **Sachwertrichtlinie vom 5. September 2012** zur Ermittlung des Sachwerts nach den §§ 21 bis 23 Immobilienwertverordnung ermittelt.[156]

❹ Da die Normalherstellungskosten auf dem Kostenstand 2010 ermittelt worden sind, müssen sie nach Maßgabe der zum Hauptfeststellungszeitpunkt geltenden **Baupreisindizes** angepasst werden. Das Bundesfinanzministerium veröffentlicht diese im Bundessteuerblatt (§ 259 Abs. 3 BewGE).

❺ Der **vorläufige Sachwert**, der ein **Kostenwert** ist, bedarf noch einer **Anpassung an die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt**. Hierzu ist der vorläufige Sachverwert bei der Verkehrswertermittlung mit dem zutreffenden Sachwertfaktor zu multiplizieren. § 260 i. V. m. Anlage 43 BewGE gibt „marktübliche“ Sachwertfaktoren als **Wertzahlen** gesetzlich vor.

1.3.3 Grundsteuerwert von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft

Wesentliche Änderungen gegenüber der geltenden Einheitsbewertung bestehen in folgenden Neuregelungen:

- **Grund und Boden sowie Gebäude oder Gebäudeteile, die** innerhalb land- und forstwirtschaftlich genutzter Hofstellen **Wohnzwecken** oder anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken **dienen**, werden zukünftig – wie schon heute in den neuen Ländern – dem **Grundvermögen** zugerechnet (§ 232 Abs. 4 Nr. 1 BewGE). Sie gehören damit nicht mehr zur WE Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.

- Bislang wird die **gesamte** Hof- und Gebäudefläche für Zwecke der Bewertung in eine Nutzung oder bei Vorliegen mehrerer Nutzungen in diese anteilig einbezogen, soweit sie ihr dienen. Zukünftig wird als **neue Nutzungsart** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die Nutzungsart **Hofstelle** eingeführt (§ 234 Abs. 1 Nr. 2 lit. d BewGE). Zu ihr gehören alle **Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen**, wenn von dort aus land- und forstwirtschaftliche Flächen nachhaltig bewirtschaftet werden (§ 234 Abs. 6 BewGE).

---

[156] GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 118/BR-Drs 354/19, 127.

- Die **vergleichende Bewertung** land- und forstwirtschaftlicher Flächen **wird aufgegeben**. Stattdessen wird **unmittelbar für jede Nutzung** ein **Reinertrag ermittelt**. Die Ableitung der Ertragswertansätze erfolgt aus den durchschnittlichen Ertragswertverhältnissen der Testbetriebe beim Bundeslandwirtschaftsministerium (§ 236 Abs. 3 BewGE). Die **Reinerträge je Flächen- oder Bezugseinheit** ergeben sich aus den Anlagen 27 bis 33 BewGE.

- Der **Grundsteuerwert** des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist die **Summe der Reinerträge** kapitalisiert mit dem **Faktor 18,6** (§ 240 Abs. 4 BewGE).

1.4 Steuermesszahlen

1.4.1 Steuermesszahl für Grundstücke

0,34 ‰ (§ 15 Abs. 1 GrStGE)

1.4.2 Steuermesszahl für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

0,55 ‰ (§ 14 GrStGE)

1.4.3 Grundsteuervergünstigung

Mit einer **Ermäßigung der Steuermesszahl um 25 %** (§ 15 Abs. 2 und 3 GrStGE) sollen zusätzliche Investitionsanreize zur Schaffung von Wohnraum gesetzt und die Bau- und Wohnungswirtschaft in denjenigen Fällen positiv beeinflusst werden, bei denen die günstige Versorgung der Bevölkerung mit Hauptzweck ist.[157]

2. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung[158]

Ziel des Gesetzes ist, baureife Grundstücke für eine Bebauung zu mobilisieren. Zu diesem Zweck wird für die Gemeinden die **Möglichkeit der Festlegung eines erhöhten, einheitlichen Hebesatzes** eröffnet.[159] Die näheren Voraussetzungen für die Option sind folgende (§ 25 Abs. 5 GrStGE):

- Es müssen **baureife** Grundstücke vorliegen (§ 25 Abs. 5 Satz 1 GrStGE). Baureife Grundstücke sind unbebaute Grundstücke, die nach Lage, Form und Größe und ihrem sonstigen tatsächlichen Zustand sowie nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften sofort bebaubar sind (§ 25 Abs. 5 Satz 2 GrStGE).

- Die baureifen Grundstücke müssen in **Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf** liegen (§ 25 Abs. 5 Satz 1 GrStGE), die von der Gemeinde in einer Karte nachzuweisen und in einer Allgemeinverfügung öffentlich bekannt zu geben sind (§ 25 Abs. 5 Satz 4

[157] GrStRefGE (Fn. 1), BT-Drs. 19/11085, 124/BR-Drs 354/19, 135.
[158] Gesetzentwurf (Fn. 1).
[159] Gesetzentwurf (Fn. 1), BT-Drs. 19/11086, 1/BR-Drs 353/19, 1.

GrStGE). Der besondere Wohnraumbedarf ist dabei zu begründen (§ 25 Abs. 5 Satz 5 GrStGE).[160]

- Hat die Gemeinde von der Option Gebrauch gemacht, muss **der gesonderte Hebesatz** für **alle** in einer Gemeinde liegenden baureifen Grundstücke **einheitlich** und **höher als der einheitliche Hebesatz für die übrigen Grundstücke** sein (§ 25 Abs. 5 Satz 6 GrStGE).

3. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125 b)[161]

3.1 Ergänzung Art. 105 Abs. 2 GG

Die pädagogisch wertvolle Unsicherheit hat gefruchtet, die unter 1.2 skizzierte prekäre Situation hinsichtlich der Gesetzgebungskompetenz des Bundesgesetzgebers zu einem Sicherungsgeschäft mittels geplanter Grundgesetzänderung geführt. Art. 105 Abs. 2 GG soll zukünftig mit folgender Ergänzung eröffnet werden, um dem Bund eine von dem unsicheren Geländer des Art. 72 Abs. 2 GG sorgenbefreite konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis über die Grundsteuer zu geben:

Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer.

Die Gefahr eines möglicherweise schon formell verfassungswidrigen Reformgesetzes wäre gebannt.

3.2 Ergänzung Art. 72 Abs. 3 Satz 1 GG

Wie es aber bei Sicherungsgeschäften so ist, gibt es zwei Parteien. Die Länder sollen im Gegenzug die grundgesetzlich abgesicherte **Befugnis zu eigenen Landesgrundsteuergesetzen** erhalten, indem Art. 72 Abs. 3 Satz 1 um eine neue Nummer 7 „die Grundsteuer." ergänzt wird.

Die **Kompetenz zur Abweichungsgesetzgebung** ist **umfassend**. Sie schließt insbesondere die Befugnis zur Wahl einer vom zukünftigen Bundesgrundsteuergesetz abweichenden Bemessungsgrundlage ein. Ein Landesgesetzgeber könnte sich danach z. B. für ein reines Flächenmodell entscheiden. Ein solches auf den Weg zu bringen, hat die Bayerische Staatsregierung bereits angekündigt.

3.3 Ergänzung Art. 125b GG

Art. 125b GG erhält einen neuen Absatz 3, der gewährleisten soll, dass die Grundsteuer auf der Grundlage etwaig abweichenden Landesrechts erst ab dem 1. Januar 2025 erhoben werden kann. Grund hierfür ist, dass neues Grundsteuerrecht sowohl in Bund und gegebenfalls Ländern zum selben Zeitpunkt freigeschaltet werden soll. Ungeachtet dessen sind die Länder – nicht anders als der Bund – ermächtigt, alle notwendigen Verfahrensvorbereitungen bereits vor diesem Zeitpunkt rechtssicher auf den Weg zu bringen.

---

[160] Zweifel an der Sinnhaftigkeit dieser Beschränkung äußernd *Löhr* DStR 2019, 1433 (1439); ders. BB 2019, 1431, ein grundlegendes Konzept für eine Erweiterung der Grundsteuer C vorlegend.

[161] Gesetzentwurf (Fn. 1).

Rechtliche Grundlagen

1. Geltendes Recht

- ❑ Bewertungsgesetz (BewG)
  in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. November 2016 (BGBl. I S. 2464) geändert worden ist

  - Erste Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes
    vom 30. August 1967 (BGBl. I S. 937, 1184)
  - Zweite Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes
    vom 24. November 1967 (BGBl. I S. 1191)
  - Dritte Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes
    vom 7. Dezember 1967 (BGBl. I S. 1199)
  - Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 8 des Bewertungsgesetzes
    vom 11. August 1967 (BGBl. I S. 906), die durch Artikel 18 Nummer 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) geändert worden ist
  - Verordnung zur Durchführung des § 90 des Bewertungsgesetzes
    vom 2. September 1966 (BGBl. I S. 553), die zuletzt durch Artikel 18 Nummer 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) geändert worden ist
  - Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr)
    vom 19. September 1966 (BStBl I S. 890)
  - Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (BewRL)
    vom 17. November 1967 (BStBl I S. 397) und vom 30. November 1967 (BStBl 1968 I S. 223)
  - Richtlinien für die Bewertung des Grundbesitzes im Hauptfeststellungszeitraums 1964 (Fortschreibungs-Richtlinien 1964 – FortschR)
    vom 2. Dezember 1971 (BStBl I S. 638)

- ❑ Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes
  vom 13. August 1965 (BGBl. I S. 851)

- ❑ Gesetz zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes
  vom 22. Juli 1970 (BGBl. I S. 1118)

- ❑ Gesetz zur Änderung bewertungsrechtlicher und anderer steuerrechtlicher Vorschriften (Bewertungsänderungsgesetz 1971 – BewÄndG 1971)
  vom 27. Juli 1971 (BGBl. I S. 1157)

- ❑ Bodenschätzungsgesetz (BodSchätzG)
  vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150, 3176), das durch Artikel 232 der Verordnung vom 31. August 2015 (BGBl. I S. 1474) geändert worden ist

  - Verordnung zur Durchführung des § 6 Absatz 3 des Bodenschätzungsgesetzes (Bodenschätzungs-Durchführungsverordnung – BodSchätzDV)
    vom 23. Februar 2012 (BGBl. I S. 311), die durch Artikel 1 der Verordnung vom 15. Juli 2014 (BGBl. I S. 962) geändert worden ist

- ❑ Grundsteuergesetz (GrStG)
  vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965), das zuletzt durch Artikel 38 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) geändert worden ist
  - Verordnung zur Durchführung des Grundsteuergesetzes für den ersten Hauptveranlagungszeitraum (GrStDVO 1937)
    vom 1. Juli 1937 (RGBl. I S. 733)
  - Grundsteuer-Richtlinien 1978 (GrStR)
    vom 9. Dezember 1978 (BStBl I S.553)

- ❑ Baugesetzbuch (BauBG)
  in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. November 2017 (BGBl. S. 3634)
  - Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV)
    vom 19. Mai 2010 (BGBl. I S. 639)
  - Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts (Sachwertrichtlinie – SW-RL)
    vom 5. September 2012 (Banz AT 18. Oktober 2012 B1)

- ❑ Wohngeldgesetz (WoGG)
  vom 24. September 2008 (BGBl. I S. 1856), das zuletzt durch Artikel 22 Absatz 4 des Gesetzes vom 11.November 2016 (BGBl. I S. 2500) geändert worden ist
  - Wohngeldverordnung (WoGV)
    in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2001 (BGBl. I S. 2722), die zuletzt durch Artikel 22 Absatz 10 des Gesetzes vom 11. November 2016 (BGBl. I S. 2500) geändert worden ist

2. Reformgesetzgebung

- ❑ Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts [Grundsteuer-Reformgesetz (GrStRefG)] – BT-Drs. 19/11085 v. 25.6.2019 = BR-Drs 354/19 v. 9.8.2019
  - Entwurf des Bundesfinanzministeriums einer Verordnung zur Durchführung des § 254 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes

- ❑ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung – BT-Drs. 19/11086 v. 25.6.2019 = BR-Drs 353/19 v. 9.8.2019

- ❑ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105, und 125b) – BT-Drs. 19/11084 v. 25.6.2019 = BR-Drs 327/19 v. 19.7.2019

Beispiel zur Berechnung der Grundsteuer – Das Einfamilienhaus im Münchner Osten (Trudering)

Sachverhalt

		Grundstücksfläche	Bodenrichtwert	Gebäudeart	Wohnfläche	Baujahr[162]	Garagen
		1.500 m²	1.850 Euro[163]	EFH	200 m²	1996	2
Vom Steuerpflichtigen zu erklären	GrStRefGE	☒	☒	☒	☒	☒	☒
	Bayerische Einfach-Grundsteuer	☒	–	–	☒	–	–[164]

Anmerkung:

Den Unterschied zwischen dem GrStRefGE[165] und Bayerischer Einfach-Grundsteuer dahingehend zu marginalisieren, dass der Erklärungsaufwand des Steuerpflichtigen bei jenem nur geringfügig höher sei als bei diesem, trifft nicht den Kern des Problems. Die sogleich folgende Aufschlüsselung der Berechnungsschritte zeigt, dass die Herleitung des Ergebnisses bis zum Grundsteuerwert beim GrStRefGE von erheblich größerer Komplexität ist, für den Steuerpflichtigen bei vertiefter Befassung mit den Rechtsgrundlagen zwar möglich ist, ein Laie im Regelfall aber daran scheitern wird.

---

[162] Nach § 253 Abs. 2 Satz 3 BewGE kommt zur Notwendigkeit der Baujahrerklärung gegebenenfalls die Notwendigkeit hinzu, eine Verlängerung der Restnutzungsdauer des Gebäudes zu bestimmen, wenn nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten sind, die dessen wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wesentlich verlängert haben. In der Begründung (BT-Drs. 19/11085, 114/BR-Drs 354/19, 123) finden sich zwar der Hinweis auf Kernsanierung bzw. Entkernung, nicht aber Erläuterungen zur Konkretisierung des Verlängerungszeitraums [ebenfall kritisch *Löhr* DStR 2019, 1433 (1437)].

[163] Bei Geschossflächenzahl 0,4 (Stichtag: 31.12.2018).

[164] Bei räumlichem Zusammenhang mit dem Wohngebäude.

[165] Fn. 1

Grundsteuer-Reformgesetz (GrStRG)

A. Grundsteuerwert

1. Grundstück

	Grundstücksfläche in m^2		1.500		
x	Bodenrichtwert		1.850		
=	Bodenwert (§§ 247 BewGE, 196 BauBG)			2.775.000	
x	Umrechnungskoeffizient bei EFH und ZFH (257 Abs. 1 Satz BewGE i. V. m. Anlage 36 BewGE)		0,74	2.053.500	
x	Abzinsungsfaktor (§ 257 Abs. 2 BewGE i. V. m. Anlage 41 BewGE)			0,4475	
	• Liegenschaftszinssatz (§ 256 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 2 BewGE)	1,5 %			
	• Restnutzungsdauer des Gebäudes (§ 253 Abs. 2 Satz 3 BewGE i. V. m. Anlage 38 BewGE)	54 Jahre			
	– Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer	80 Jahre			
	– Alter des Gebäudes am 1.1.2022	26 Jahre			
① =	**Abgezinster Bodenwert** (§ 257 BewGE)				**918.941**

2. Gebäude

		Rohertrag des Grundstücks (§ 254 BewGE i. V. m. Anlage 39 BewGE)					
		1. Nettokaltmiete in €/m²/Monat		6,43			
	x	Wohnfläche in m²		200			
	x	Monate		12			
	=	Jahresnettokaltmiete Wohnfläche			15.432		
	+	2. 2 Garagen Nettokaltmiete à 35,00 €/Monat (Festwert)		70			
	x	Monate		12			
	=	Jahresnettomiete Garagen			840		
		Jahresmiete Wohnfläche + Garagen				16.272	
	+	Zuschlag Mietniveaustufe 6 und höher => 32,5 % von 16.272				5.288	
+	=	Jährlicher Rohertrag					21.560
	–	Bewirtschaftungskosten => 21 % der Jahresmiete (§ 255 BewGE i. V. m. Anlage 40 BewGE)					4.527
	=	Reinertrag des Grundstücks (§ 253 Abs. 1 BewGE)					17.033
	x	Vervielfältiger (§ 253 Abs. 2 BewGE i. V. m. Anlagen 37 und 38 BewGE)					36,83
		• Liegenschaftszinssatz (§ 256 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 2 BewGE)	1,5 %				
		• Restnutzungsdauer des Gebäudes (§ 253 Abs. 2 Satz 3 BewGE i. V. m. Anlage 38 BewGE	54 Jahre				
		– Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer	80 Jahre				
		– Alter des Gebäudes am 1.1.2022	26 Jahre				
②	=	**Kapitalisierter Reinertrag des Grundstücks** (§ 253 Abs. 2 BewGE)					627.325
=		**Grundsteuerwert** (§ 252 BewGE)					**1.546.266**
➡		**Grundsteuerwert** auf volle hundert Euro abgerundet (§ 230 BewGE)					**1.546.200**

Mindestwertcheck (§ 251 BewGE)				
	Bodenwert (§ 247 BewGE)	2.775.000		
x	Umrechnungskoeffizient (251 Satz 2 BewGE)	0,74		
=	Angepasster Bodenwert		2.053.500	
x	Mindestwertfaktor (§ 251 Satz 1 BewGE)		0,75	
=	**Mindestwert**			1.540.125
Grundsteuerwert vor Mindestwertcheck (§ 252 BewGE)				1.546.266
Erhöhung durch Mindestwertschranke				**keine**

B. Grundsteuermessbetrag

	Grundsteuerwert (§ 230BewGE)	1.546.200	
x	Steuermesszahl in $^{0}/_{00}$ (15 Abs. 1 Nr. 2 lit. a GrStGE)	0,34	
=	Steuermessbetrag (13 GrStGE)		**526**

C. Grundsteuer

	Steuermessbetrag (13 GrStGE)	**526**	
x	Hebesatz in % (§ 25 Abs. 1 GrStG)	535	
=	**Grundsteuer**		**2.814**

Bayerische Einfach-Grundsteuer

[Fortsetzung folgt]

Entwicklung des Grundsteueraufkommens und der durchschnittlichen Hebesätze

Jahr	Steueraufkommen bundesweit (in Mio. Euro)		Steueraufkommen in Bayern (in Mio. Euro)		Hebesätze bundesweit		Hebesätze in Bayern	
	GrSt A	GrSt B	GrSt A	GrSt B	GrSt A	GrSt B	GrSt A	GrSt B
1997	329	7.598	75,5	1.050,3	272 %	362 %	321 %	330
1998	327	7.971	75,1	1.086,9	275 %	366 %	322 %	332
1999	328	8.308	75,4	1.138,6	276 %	367 %	323 %	333
2000	333	8.516	76,8	1.166,1	278 %	367 %	323 %	333
2001	336	8.740	77,0	1.198,3	280 %	368 %	323 %	334
2002	345	8.916	77,8	1.213,2	282 %	373 %	324 %	335
2003	341	9.317	78,0	1.255,4	286 %	381 %	328 %	340
2004	348	9.591	79,8	1.295,9	289 %	385 %	332 %	345
2005	351	9.897	80,3	1.402,8	292 %	392 %	334 %	367
2006	353	10.045	80,5	1.422,4	294 %	394 %	335 %	368
2007	355	10.358	80,5	1.422,0	295 %	400 %	335 %	368
2008	356	10.451	80,5	1.454,3	296 %	400 %	335 %	368
2009	356	10.580	80,7	1.485,7	297 %	401 %	335 %	369
2010	361	10.954	82,1	1.542,9	301 %	410 %	337 %	379
2011	368	11.306	82,7	1.566,4	306 %	418 %	339 %	380
2012	375	11.642	83,2	1.603,3	311 %	425 %	341 %	383
2013	385	11.992	84,0	1.625,3	316 %	436 %	342 %	385
2014	383	12.308	84,3	1.625,7	320 %	441 %	343 %	385
2015	394	12.821	84,7	1.675,2	327 %	455 %	344 %	386
2016	394	13.260	85,4	1.718,4	332 %	464 %	347 %	391
2017	404	13.561	86,2	1.757,5	336 %	470 %	349 %	392
2018	405	13.797	86,4	1.782,2	339 %	472 %	349 %	394

Literatur

1. Überblick

Seer in **Tipke/Lang**; Steuerrecht; 23. Aufl. 2018; § 16 A (Grundsteuer)

2. Lehrbücher und Kommentare

Horschitz et al.; Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Bewertungsrecht; 19. Aufl. 2018

Kreutziger/Schaffner/Stephany; Bewertungsgesetz; 4. Aufl. 2018

Troll/Eisele; Grundsteuergesetz; 11. Aufl. 2014

3. Monographien

Gialouris; Die rechtlichen Grundlagen der Steuern auf das Einkommen von Handelsgesellschaften in Deutschland und Griechenland; Diss. Heidelberg 2009

Grunow; Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung; Diss. Augsburg 2018

Kirchhof P.; Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts; 2011

Magnani; Die primäre Steuerverteilung unter den Ländern; Diss. Mainz 2016

Sahm; Theorie und Ideengeschichte der Steuergerechtigkeit; Diss. Berlin 2018

Ullmann; Der deutsche Steuerstaat; 2005

4. Abhandlungen und Fachaufsätze

Beck; Die Reform der Grundsteuer; DStR 2016, 2689

Becker; Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen; BB 2011, 535

Becker; Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes; BB 2011, 2391

Bodenheim; Zur verfassungsdogmatischen Reformulierung des Steuergerechtigkeitsproblems; Der Staat 1978, 481

Broer/Jarass; Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundstreuererklärung; BB 2018, 919

Ehrlicher; Wandlung der Steuerordnungen; Finanzarchiv 1968, 49

Eisele; Neufassung des Bodenschätzungsgesetzes durch das JStG 2008; NWB 2008, 2349

Eisele; Einheitsbewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer verfassungswidrig; NWB 2018, 1299

Eisele; Die Grundsteuer C – „Comeback“ der Baulandsteuer?; Die Steuer-Warte 3-2019, 31

Eisele; Reform der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor!; NWB 2019, 2034, 2127 und 2204

Flämig; Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungsrechtliches Problem, in: Steuerrecht und Verfassungsrecht, Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 12); 1989

Haller; Die Bedeutung des Aquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft; Finanzarchiv 1961, 248

Heine; Reform der Grundsteuer – Was wird aus der drittgrößten Einnahmequelle der Kommunen?; KStZ 2018, 141

Henneke; Anmerkung zu BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u. a.; DVBl 2018, 794

R. Hofmann; Die Anwendung der Einheitswerte bei der Erbschaftsteuer, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 7); 1984

Homburg; Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform; Wirtschaftsdienst 2018, 169

Houben; Bewertung für grundsteuerliche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit; StuW 2017, 184

Jarass/Trautvetter; Grundsteuerreform – Wer gewinnt, wer verliert?; BB 2019: 1751

Kirchhof G.; Die grundgesetzlichen Grenzen der Grundsteuerreform; DStR 2018, 2661

Kirchhof P.; Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständniss; StuW 2017, 3

Kriese; Die Bodensteuer – Politische Debatte und Perspektive; ZfSÖ 2016, 53

Kriese/Löhr; Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen; WuM 2018, 321

Kube; Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), in: Erneuerung des Steuerrechts, Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 37); 2014

Lang; Bestandsaufnahme der kommunalsteuerlichen Reformmodelle, in: Kommunalsteuern und -abgaben; Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 35); 2012

Leisner-Egensberger; Die Länderöffnungsklausel bei der Grundsteuer – ein Zauberwort in der Verhandlungsarena des Föderalismus; VerfBlog 2019-04-13 (https://verfassungsblog.de/die-laender-oeffnungsklausel-bei-der-grundsteuer-ein-zauberwort-in-der-verhandlungsarena-des-foederalismus/, letzter Abruf am 6.9.2019)

Löhr; Entwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz: Die große Unvollendete; DStR 2019, 1433

Löhr; Wenn schon, denn schon: Konzept für eine Erweiterung der Grundsteuer C; BB 2019, 1431

Löhr/Kempny; Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes; DStR 2019, 537

Lüdicke; Chaos bei der Grundsteuer – Appell an den Gesetzgeber; BB 2019, 1436

Maithert/Lutz; Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung; StuW 2019, 22

Neumann I.; Geschichte der Grundsteuer vom Altertum bis zur Gegenwart, in: Steuern im historischen Kontext, Bochumer Schriften zum Steuerrecht; 2014

Mark; Die Neubewertung des Grundbesitzes, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 7); 1984

Pohmer/Jurke; Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter besonderer Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommenbesteuerung; Finanzarchiv 1984, 445

Schefold; Der Vater der guten Staatsfinanzen; faz.net 2014-01-25 (https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftswissen/die-weltverbesserer/kaspar-klock-der-vater-der-guten-staatsfinanzen-12769341.html, letzter Abruf am 30.8.2019)

Schmehl; Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, in: Kommunalsteuern und -abgaben; Veröffentlichungen der Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (Band 35); 2012

Schmid K.; Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer; Finanzarchiv 1967, 385

Schmidt T.; Gesetzgebungskompetenz zur Neuregelung der Grundsteuer; NVwZ 2019, 103

Seer; Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen; DB 2018, 1488

Stöckel; Grundsteuer C zur Mobilisierung von Bauland; NWB 2018, 1450

Stöckel; Neubewertung der Grundsteuerbemessungsgrundlage – mögliche Reformmodelle; NWB 2018, 1812

Stöckel; Die 14 Milliarden-Euro-Frage – Wird die Grundsteuer bis 31.12.2019 reformiert?; NWB 2019, 652

Vogel K.; Rechtfertigung der Steuern – Eine vergessene Vorfrage; DerStaat 1986, 481

Wünsche; Grundsteuerreform: Es währt schon lange, wird es auch gut?; BB 2019, 1821

Zochert; Zur Reform des Grundsteuergesetzes; BB 2011, 3105

5. Gutachten, Schriften und Studien

Claus/Nehls/Scheffler; Grundsteuern in der Europäischen Union; 2016
– ifst-Schrift 509 –

Fuest/Immel/Meier/Neumeier; Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen; 2018[166]

Henger/Schaefer; Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle; IW policy paper 32/2015

Hey; Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze; 2017[167]

Hey/Maiterth/Houben; Zukunft der Vermögensbesteuerung; 2012
– ifst-Schrift 483 –

Kirchhof G.; Die grundgesetzlichen Grenzen der Grundsteuerreform; 2018[168]

NABU-Bundesverband; NABU-Position – Die Grundsteuer nachhaltig reformieren; 2010

Scheffler/Hey; Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz; 2019
– ifst-Schrift 530 –

Scheffler/Roith; Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer; 2018
– ifst-Schrift 526 –

---

[166] Studie im Auftrag von Haus & Grund Deutschland, Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e. V. sowie ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

[167] Gutachten erstattet im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland.

[168] Gutachten erstattet im Auftrag von DIE FAMILIENUNTERNEHMER e.V.

Schulemann; Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen, 2011 – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e. V. Heft 109 –

Witte/Tebbe; Von der Gewerbesteuer zur kommunalen Wirtschaftssteuer – Ein Reformkonzept der Bertelsmann-Stiftung; o. J.

7. Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag

Einzelfragen zur Grundsteuer C
– Az. WD 4 – 3000 – 022/17 vom 03.03.2017 –

Einzelfragen zur Grundsteuer
– Az. WD 4 – 3000 – 074/18 vom 07.05.2018 –

Aktuelle Modelle der Grundsteuer
– Nr. 04/18 vom 09.10.2018

Grundsteuerreform: Die Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern nach erfolglosem Verstreichen der Frist zum 31.12.2019
– WD 4 –3000 – 024/19 vom 06.03.2019

Zum Verfasser

Ministerialdirigent Volker Freund

23.04.1960

Leiter der Steuerabteilung des
Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat

Ausbildung und Werdegang

1980–1989	Studium der Rechtswissenschaften in München
1986–1989	Rechtsreferendar
1989–1993	Referent im Bayer. Staatsministerium der Finanzen
1993–1994	Lehrgang für Verwaltungsführung in der Bayer. Staatskanzlei
1994–1995	Tätigkeit an den Finanzämtern Dachau und München V
1995–1998	Referatsleiter in der Haushaltsabteilung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen
1998–2001	Referatsleiter in der Bayerischen Staatskanzlei für die Angelegenheiten des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen
2001–2017	Referatsleiter in der Steuerabteilung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat
Seit 2017	Leiter der Steuerabteilung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat

Vortragstätigkeit

- Münchner Steuerfachtagung
- Gemeinschaftsseminar der Steuerberaterkammer München und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Landesstelle Salzburg

Mitgliedschaften

- Vorstand und Mitglied Münchner Unternehmenssteuerforum
- Beirat Berliner Steuergespräche